Unitatea de studiu 1 ASPECTE GENERALE PRIVIND OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂŢII

Cuprins

1.1. Entitatea economică - sferă de acţiune a contabilităţii 5
1.2. Utilizatorii informaţiilor contabile şi cerinţele lor informaţionale 7
1.3. Definirea obiectul contabilităţii 9
1.4. Metoda contabilităţii 10
1.4.1. Consideraţii generale privind metoda contabilităţii 10
1.4.2. Bilanţul – mijloc de reprezentare a patrimoniului 11
1.4.2.1. Evaluarea elementelor de activ şi de pasiv 12
1.4.2.2. Principii şi convenţii contabile 13
1.4.2.3. Tipuri de influenţe ale operaţiunilor asupra bilanţului 15
1.4.3. Contul - mijloc de reprezentare a evenimentelor şi tranzacţiilor 18
1.4.4. Balanţa de verificare - calcul de sinteză contabilă 24
1.5. Răspunsuri şi comentarii la testele de autoevaluare 26
1.6. Teste grilă 27
1.7. Bibliografie 28

Obiectivele Unităţii de studiu 1

După parcurgerea unităţii de studiu 1 cursanţii vor fi capabili să:

1. *identifice entităţile economico-sociale, obiect de studiu al contabilităţii;*
2. *definească utilizatorii interni şi externi ai informaţiei contabile;*
3. *definească obiectului contabilităţii;*
4. *prezinte procedeele generale şi specifice ale metodei contabilităţii*
5. *definească noţiunile de active, datorii şi capitaluri proprii*
6. *prezinte regulile de evaluare a elementelor patrimoniale*
7. *cunoască principiile contabile prevăzute de normele româneşti*
8. *definească noţiunile de activ, pasiv şi bilanţ şi să ilustreze tipurile de influenţe ale operaţiunilor economico-financiare asupra bilanţului*
9. *definească contul şi să pună în evidenţă calitatea acestuia de mijloc de înregistrare a evenimentelor şi tranzacţiilor dintr-un perimetru contabil*
10. *prezinte succint conţinutul balanţelor de verificare*

Timp de studiu: 4 h

1.1. Entitatea economică - sferă de acţiune a contabilităţii

Contabilitatea nu este o ştiinţă abstractă în sensul că ea se raportează la o anumită entitate economico- socială care, după caz, poate fi o societate comercială, o instituţie publică, o asociaţie etc. O entitate economico-socială poate fi considerată perimetru contabil deoarece reprezintă locul de organizare a contabilităţii şi de elaborare a informaţiilor financiar - contabile furnizate tuturor utilizatorilor interni şi externi[1].

[1] Pereş, I., Pereş, C. și colaboratori, *Bazele contabilităţii*, Editura Mirton, Timişoara, 2011, p.49.

Conform Legii contabilităţii modificată şi completată[2], au obligaţia să organizeze şi să conducă contabilitate proprie, respectiv contabilitate financiară şi, după caz, contabilitate de gestiune, următoarele tipuri de entităţi: societăţile comerciale, societăţile/companiile naţionale, regiile autonome, institutele naţionale de cercetare-dezvoltare, societăţile cooperatiste, instituţiile publice, asociaţiile şi celelalte persoane juridice cu şi fără scop patrimonial, precum şi persoanele fizice care desfăşoară activităţi producătoare de venituri. De asemenea, au obligaţia să organizeze şi să conducă contabilitate proprie şi subunităţile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate care aparţin persoanelor menţionate anterior, cu sediul sau domiciliul în România, precum şi sediile permanente din România care aparţin altor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate.

Ne propunem în cele ce urmează să prezentăm cateva caracteristici ale tipurilor mai reprezentative de entităţi care trebuie să organizeze contabilitate proprie în ţara noastră.

Societăţile sunt entităţi cu personalitate juridică create prin libera voinţă şi iniţiativă a investitorilor. Societăţile comerciale se pot constitui în una din următoarele forme: societate în nume colectiv, societate în comandită simplă, societate în comandită pe acţiuni, societate pe acţiuni şi societate cu răspundere limitată[3].

Societăţile în nume colectiv (SNC) sunt acelea ale căror obligaţii sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociaţii răspund nelimitat şi solidar pentru obligaţiile societăţii.

Societăţile în comandită simplă (SCS) sunt acelea în care obligaţiile sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociaţii se împart în două categorii: asociaţi comanditaţi şi asociaţi comanditari. Comanditaţii răspund solidar şi nelimitat pentru obligaţiile sociale, iar comanditarii răspund numai până la concurenţa capitalului social subscris.

Societăţile în comandită pe acţiuni (SCA) au aceleaşi caracteristici ca şi societăţile în comandită simplă, cu deosebirea că părţile comanditarilor sunt separate în acţiuni ca titluri de valoare negociabile.

Societăţile pe acţiuni (SA) sunt acelea ale căror obligaţii sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociaţii sunt obligaţi să răspundă în limita capitalului subscris, exprimat în acţiuni. Acţiunile pot fi transmise liber terţelor persoane, nefiind necesară o încuviinţare din partea celorlalţi acţionari.

Societăţile cu răspundere limitată (SRL) sunt acelea ale căror obligaţii sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociaţii, în număr limitat, răspund numai în limita aportului la capital. Părţile sociale nu pot fi reprezentate prin titluri de valoare negociabile, aşa cum sunt acţiunile, însă pot fi transmise între asociați. În schimb, transmiterea lor către persoane din afara societății este permisă numai dacă a fost aprobată de asociați reprezentând cel puțin trei pătrimi din capitalul social. [4]

Constituirea efectivă a societăţilor comerciale are loc numai dacă întregul capital social a fost subscris şi fiecare asociat sau acţionar a vărsat în numerar sau a depus în natură, după caz, cota de aport stabilită de Legea 31/1990 şi actul constitutiv.

Regiile autonome sunt entităţi economice aflate în proprietate publică constituite în domeniile ramurilor economice de interes strategic naţional (industria de armament, industria energetică, exploatarea minelor şi gazelor naturale, poştă), precum şi în unele domenii aparţinând altor ramuri stabilite de guvern. Acestea se organizează şi funcţionează sub două forme:

- regii de interes naţional (poştă, telecomunicaţii, industria de armament, industria energetică etc.), înfiinţarea lor fiind decisă de guvern;

[2] *** *Legea contabilităţii nr. 82/1991,* republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 /18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare, art. 1.

[3] ****Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale,* republicată în Monitorul Oficial al României nr. 1066/17.11.2004, cu modificările și completările ulterioare, art 2.

[4] ****Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale,* republicată în Monitorul Oficial al României nr. 1066/17.11.2004, cu modificările și completările ulterioare, art 202, alin. 1) și 2).

- regii de interes local (servicii de transport în comun, apă, canalizare) sunt înfiinţate ca urmare a deciziilor autorităţilor locale (primării).

Potrivit legii nr. 15/1990 privind reorganizarea unităţilor economice de stat în regii autonome şi societăţi comerciale, regiile autonome sunt constituite ca persoane juridice cu gestiune economică şi autonomie financiară. Aceasta înseamnă că regiile autonome trebuie să îşi acopere din venituri toate cheltuielile şi datoriile acumulate. Legea permite, pentru motive temeinice şi cu aprobarea ministerului de resort, depăşirea volumului de cheltuieli, situaţie în care, însă, se impune determinarea acestui cuantum şi a posibilităţilor de compensare a pierderilor.

Instituţiile publice se referă la instituţiile de stat create pentru realizarea unor activităţi social-culturale. Caracteristica esenţială a instituţiilor bugetare o constituie faptul că activitatea lor nu generează venituri care să le asigure în întregime autofinanţarea, acestea fiind finanţate din bugete publice şi/sau din venituri proprii sau extrabugetare.

Societăţile (asociaţiile) cooperatiste sunt entităţi economice constituite pe principiul activităţii comune a membrilor ei, având caracteristica unor societăţi de persoane care administrează şi gestionează bunurile împreună după reguli statutare de administrare şi repartizare a rezultatelor.

Persoane juridice fără scop patrimonial sunt entităţi constituite pe principiul asocierii sau participării libere şi desfăşoară activităţi publice, social- culturale, religioase, precum şi anumite activităţi economice. Conform Legii nr. 246/2005, persoanele fizice şi persoanele juridice care urmăresc desfăşurarea unor activităţi de interes general sau în interesul unor colectivităţi ori, după caz, în interesul lor personal nepatrimonial pot constitui asociaţii ori fundaţii. [5]

Persoanele fizice care desfăşoară activităţi producătoare de venituri, numite şi persoane fizice autorizate sunt, conform legislației în vigoare, întreprinderi economice, fără personalitate juridică, organizate de persoane fizice ce folosesc, în principal, forţa lor de muncă[6]. Pentru aceasta ele trebuie să deţină autorizaţie emisă de autorităţile competente, în acestă categorie fiind incluşi: notarii publici, avocaţii, experţii contabili, auditorii financiari, cabinete individuale de medici etc.

În principiu, fiecare din aceste categorii de entităţi organizează contabilitate în partidă dublă utilizând planuri de conturi proprii, cu excepţia persoanelor fizice care desfașoară activități producatoare de venit și ale căror venituri sunt determinate în sistem real, care au obligația să conducă evidența contabilă pe baza regulilor contabilității în partidă simplă sau, la opțiunea acestora, pe baza regulilor contabilității în partidă dublă, potrivit reglementărilor contabile emise în acest sens, cu excepția situației în care în legislația fiscală se prevede altfel.

Teste de autoevaluare:
TV 1.1.
1. Enumeraţi principalele entităţi obligate să organizeze şi să conducă contabilitate proprie.
2. Care sunt formele în care se pot constitui societăţile comerciale şi ce caracteristici prezintă fiecare?
Răspuns:

1.2. Utilizatorii informaţiilor contabile şi cerinţele lor informaţionale

Sistemul contabil dualist face o distincţie clară între informaţiile publice şi cele confidenţiale. Informaţiile publice sunt produse de contabilitatea financiară (generală), iar informaţiile confidenţiale sunt elaborate de contabilitatea de gestiune (managerială).

[5] *** Legea nr. 246 din 18 iulie 2005 pentru aprobarea OG nr. 26/2000 cu privire la asociaţii şi fundaţii, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 656/25 iul. 2005, art. 1, alin (1).
[6] *** Legea 182/2016 pentru aprobarea OUG 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 828/19.10. 2016 , art. 1, pct 3.

Contabilitatea financiară trebuie să asigure înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la poziţia financiară, performanţa financiară şi fluxurile de trezorerie, asigurând întocmirea situaţiilor financiare anuale, care oferă utilizatorilor imaginea sintetică, fidelă şi retrospectivă a instituției.

Conform IPSAS 1.28 trebuie furnizate informaţii relevante, credibile, comparabile și ușor de înțeles. De fapt, caracteristicile calitative sunt atributele care fac ca informațiile furnizate de situațiile financiare să fie utile. Principalele caracteristici calitative sunt[7]:

- ***inteligibilitate*** – ceea ce presupune că pot fi uşor înţelese de utilizatori în condiţiile în care aceştia dispun de cunoştinţe suficiente despre activitatea instituției, mediul în care operează și doresc să analizeze informațiile. Totuşi, dacă informaţiile asupra unor probleme complexe sunt relevante pentru luarea deciziilor, acestea nu vor fi excluse pe motivul că sunt dificil de înţeles pentru unii utilizatori;

- ***relevanţa*** – ceea ce înseamnă că utilizatorii pot folosi informațiile în evaluarea unor evenimente trecute, prezente sau viitoare, confirmând sau corectând evaluările lor anterioare;

- ***credibilitatea*** –informaţiile nu sunt afectate de erori semnificative, nu sunt părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă corect ceea ce şi-au propus sau ceea ce se aşteaptă în mod rezonabil să reprezinte;

- ***comparabilitate*** – ajută utilizatorii să efectueze comparaţii în timp şi spaţiu pentru a evalua poziţia financiară, performanţa şi modificările poziţiei financiare.

Contabilitatea de gestiune trebuie să asigure, în principal, înregistrarea operaţiilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinaţii, respectiv pe activităţi, secţii, faze de fabricaţie, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum şi calculul costului de achiziţie, de producţie, de prelucrare al bunurilor intrate, obţinute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producţiei în curs de execuţie, imobilizărilor în curs etc., din unităţile de producţie, comerciale, prestatoare de servicii, financiare şi alte domenii de activitate[8]. Aceasta furnizează informaţii ce pot fi utilizate numai de către *manageri* şi *organismele proprii de supraveghere, analiză şi control intern*.

Dacă avem în vedere concepţia dualistă de organizare a sistemului informaţional contabil, atunci putem spune că utilizatorii informaţiilor contabile se împart în două mari categorii: *utilizatori interni* şi *utilizatori externi*. În categoria utilizatorilor interni sunt incluşi managerii instituției cărora li se adresează informaţiile confidenţiale, iar utilizatorii externi sunt ceilalţi utilizatori cărora li se adresează, în principal, informaţiile publice conţinute de situaţiile financiare. În concepţia unor autori, utilizatorii externi de informaţii contabile se regăsesc în una din următoarele două categorii[9]:

- utilizatori din afara instituției care au un interes financiar direct;
- persoane, organizaţii sau instituţii care au un interes financiar indirect.

Utilizatorii cu interes financiar direct urmăresc în ce măsură s-a atins obiectivul de lichiditate. Asemenea utilizatori sunt creditorii actuali şi potenţiali.

Utilizatorii cu interes financiar indirect sunt, de regulă, cei care au nevoie de informaţii contabile pentru a lua decizii în probleme de interes general. Este cazul organelor fiscale şi altor organisme ale statului.

Teste de autoevaluare:
TV 1.2.
1. Cum se pot grupa utilizatorii externi ai informaţiei contabile.

[7] ***Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2022 Edition, https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Handbook-2022-Volume-1-Web.pdf, accesat la data de 23.02.2023, *The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*, Chapter 3

[8] *** Ordinul nr. 1826/2003 pentru aprobarea *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii de gestiune*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 23/12.01.2004.

[9] Needles, Jr.B.E., Anderson, H.R., Caldwell, J.C., *Principiile de bază ale contabilităţii*, ediţia a cincea (traducere), Editura Arc, Chişinău, 2000 (după ediţia din 1993 a versiunii americane), p. 5.

2. Care sunt caracteristicile calitative care determină utilitatea informaţiei oferite de situaţiile financiare?
Răspuns:

1.3. Definirea obiectul contabilităţii

Definirea obiectului contabilităţii (ca şi în cazul altor ştiinţe) presupune precizarea faptelor pe care urmează să le studieze.

Obiectul propriu unei ştiinţe *exprimă o categorie de fapte, un grup de fenomene de care se ocupă o anumită ştiinţă, dintr-un anumit unghi de vedere, cu scopul de a stabili raporturi invariabile, legităţi sau principii, între fenomene şi cauzele care le-au produs într-un cadru de categorii specifice*[10].

Obiectul contabilităţii *este reprezentat de ansamblul mişcărilor de valori, exprimabile în bani, dintr-un perimetru de mică sau mare întindere (regie autonomă, societate comercială, instituţie publică, societate bancară etc.) precum şi raporturile economico-juridice în care unitatea patrimonială este parte şi care generează decontări băneşti; calculele contabilităţii reflectă deodată mişcarea şi transformarea mijloacelor precum şi resursele în ordinea lor de formare şi după destinaţia lor în procesul de reproducţie*[11].

La nivelul economiei naţionale obiectul principal de studiu pentru contabilitate îl constituie patrimoniul naţional format din patrimoniul public şi cel privat, inclusiv solul, bogăţiile naturale, zăcămintele şi alte bunuri cu potenţial economic, evaluate în expresie bănească precum şi execuţia bugetului de stat.

Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obţinute din activitatea persoanelor juridice şi fizice trebuie să asigure înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la poziţia financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerinţele interne ale acestora, cât și pentru utilizatorii externi: Guvernul, Parlamentul, creditorii, clienţii, dar și alţi utilizatori (organismele financiare internaţionale)[12].

Contabilitatea instituţiilor publice asigură informaţii ordonatorilor de credite cu privire la execuţia bugetelor de venituri şi cheltuieli, patrimoniul aflat în administrare, precum şi pentru întocmirea contului general anual de execuţie a bugetului de stat, a contului anual de execuţie a bugetului asigurărilor sociale de stat, fondurilor speciale, precum şi a conturilor anuale de execuţie ale bugetelor locale[13].

De asemenea, ea asigură înregistrarea drepturilor constatate, veniturilor încasate, angajamentelor bugetare, angajamentelor legale, plaţilor de casă şi a cheltuielilor efective, pe subdiviziunile clasificaţiei bugetare, potrivit bugetului aprobat şi normelor metodologice elaborate de Ministerul Economiei şi Finanţelor.

Teste de autoevaluare:
TV 1.3.
1. Ce este obiectul propriu al unei ştiinţe?
2. Cum poate fi definit obiectul contabilităţii?

[10] Rusu, D., *Bazele contabilităţii*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1980, p. 30.

[11] *Idem*, p. 31.

[12]*** *OMFP 1917/2005 Normele metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţi instituţiilor publice, planul de conturi pentru instituţii publice şi instrucţiunile de aplicare a acestuia*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1186/29.12.2005, cu modificările și completările ulterioare, cap. I, pct. 1.1.

[13] *** *Legea contabilităţii nr. 82/1991*, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 /18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare, art.2, alin. (3).

Răspuns:

1.4. Metoda contabilităţii

Ca disciplină ştiinţifică, contabilitatea are nu numai un obiect propriu ci şi o metodă specifică. În timp ce obiectul indică ce studiază contabilitatea, metoda îşi propune să arate cum îşi studiază contabilitatea obiectul.

1.4.1. Consideraţii generale privind metoda contabilităţii

Într-o accepţiune generală, metoda este definită ca o cale raţională de urmat pentru atingerea unui scop (originea termenului metodă se află în limba greacă, unde *metha* înseamnă succesiune, iar *odos* cale, ceea ce împreună ar semnifica drumul care trebuie urmat pentru a ajunge la un anumit rezultat) sau ca un ansamblu de mijloace proprii pentru atingerea unui scop[14].

Metoda contabilităţii reprezintă abordarea obiectului contabilităţii, pe baza unui ansamblu de principii, mijloace şi procedee, susceptibile să ofere o imagine fidelă a poziţiei financiare şi performanţei unei entităţi[15].

Pentru realizarea acestui obiectiv, contabilitatea utilizează o serie de procedee şi instrumente. În timp ce procedeul reprezintă "mijlocul folosit pentru a ajunge la un anumit rezultat, modul de a proceda", instrumentul reprezintă "unealta, aparatul cu ajutorul căruia se efectuează o anumită operaţie"[16].

Procedeele utilizate pentru cunoaşterea obiectului contabilităţii se pot grupa astfel[17]:

- procedee comune disciplinelor economice;
- procedee specifice metodei contabilităţii.

Între *procedeele comune disciplinelor economice* amintim: documentaţia, evaluarea, calculaţia şi inventarierea.

Documentaţia constă în identificarea faptelor şi fenomenelor ce urmează a face obiectul reflectării în contabilitate din documentele care atestă desfăşurarea acelor fapte şi fenomene. De altfel, Legea contabilităţii a statuat obligativitatea fundamentării şi justificării consemnărilor în contabilitate pe bază de documente.

Evaluarea este procedeul prin care toate elementele şi operaţiunile patrimoniale trebuie să fie reflectate în contabilitate în etalon monetar. Prin evaluare se realizează aducerea la un numitor comun a tuturor elementelor patrimoniale, ceea ce permite gruparea, sintetizarea şi compararea acestora.

Calculaţia este strâns legată de evaluare în sensul că elaborarea informaţiilor referitoare la poziţia financiară şi performanţele entităţii, precum şi a celorlalte informaţii pe care trebuie să le furnizeze contabilitatea utilizatorilor presupune utilizarea unor algoritmi de calcul. Aceste calcule sunt posibile numai în condiţiile în care faptele şi fenomenele cercetate de contabilitate sunt evaluate.

Inventarierea este procedeul care permite cunoaşterea situaţiei reale a patrimoniului unei entităţi şi identificarea eventualelor neconcordanţe între situaţia faptică şi cea deja consemnată în contabilitate.

Dintre *procedeele specifice metodei contabilităţii* reţinem: bilanţul, contul, balanţele de verificare etc.

---

[14] Marcu, F., Maneca C., *Dicţionar de neologisme*, Editura Academiei RSR, Bucureşti, 1978, p.677.

[15] Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L., Rusu, A., *Introducere în contabilitate. Concepte și aplicații*, ediția a V-a revăzută și completată, Editura Tipo Moldova, Iași, 2016, p. 111.

[16] *** *Dicţionarul explicativ al limbii române*, Editura Academiei RSR, Bucureşti, 1975, p. 747, 432.

[17] Oprean, I., Nistor, E.C., Popa, I.E., Oprean, D., *Bazele contabilităţii. Logica înregistrărilor contabile. Aplicaţii practice,* Editura Dacia, Cluj Napoca, 2002, p.81.

În ceea ce priveşte ***bilanţul*** trebuie să facem următoarea precizare. Se poate vorbi de două tipuri de bilanţ, şi anume: un *bilanţ didactic* sau *de situaţie* şi de bilanţul ce constituie componenta situaţiilor financiare anuale sau trimestriale. Bilanţul didactic cuprinde două părţi: activ şi pasiv. El asigură, prin modul cum este conceput, dubla reflectare a materiei contabile, respectiv a valorilor ce compun patrimoniul unei entităţi. *Noţiunea de activ* se referă la materia contabilă privită sub aspectul existenţei, iar *noţiunea de pasiv* se referă la aceeaşi materie contabilă privită din punctul de vedere al provenienţei sau destinaţiei.

O cunoaştere a materiei contabile numai prin intermediul bilanţului nu satisface toate necesităţile utilizatorilor interni sau externi de informaţie contabilă. În unele situaţii, aceste nevoi vizează anumite elemente patrimoniale, cunoaşterea situaţiei şi evoluţiei acestora condiţionând luarea unor decizii. Această problemă este rezolvată de utilizarea ***contului*** ca mijloc de cunoaştere. Prin planurile generale de conturi sunt fixate conturi care să reflecte situaţia şi modificările suferite de toate elementele (inclusiv cele extrapatrimoniale adică valori care nu aparţin patrimoniului) care fac obiect de studiu pentru contabilitate. Totalitatea conturilor utilizate în contabilitate în scopul cunoaşterii obiectului său de studiu formează sistemul conturilor. Cea mai mare parte a conturilor funcţionează după principiul dublei înregistrări.

Informaţiile furnizate de conturi trebuie să fie puse la dispoziţia utilizatorilor (care nu au întotdeauna pregătire contabilă) într-o formă accesibilă, ceea ce presupune o serie de prelucrări în urma cărora se obţin sinteze contabile. Unele dintre acestea se obţin prin prelucrarea datelor furnizate de toate conturile, iar altele prin prelucrarea datelor furnizate de o parte dintre conturi. O sinteză contabilă reprezentativă din prima categorie o constituie ***balanţa de verificare*** care, practic, realizează legătura dintre cont şi bilanţul ce constituie o componentă a situaţiilor financiare anuale. Prin intermediul balanţei de verificare sunt centralizate informaţiile referitoare la situaţia şi modificările tuturor elementelor patrimoniale, existând posibilitatea de a exercita un control asupra prelucrării datelor în contabilitate.

Bilanţul, ca sinteză contabilă, este procedeul care încheie un ciclu de înregistrări contabile dintr-o perioadă de gestiune (trimestru sau an) şi, pe baza informaţiilor pe care le conţine, demarează un nou ciclu de prelucrare a datelor în contabilitate[18].

Între cele două categorii de procedee utilizate de contabilitate se constată o interdependenţă şi condiţionare reciprocă.

1.4.2. Bilanţul – mijloc de reprezentare a patrimoniului

Conform reglementărilor contabile româneşti actuale, ordonarea activelor în bilanţ se face după natură, destinaţie şi lichiditate, iar a pasivelor după natură, provenienţă şi exigibilitate. Având în vedere aceste criterii putem să admitem următoarea schemă generală a bilanţului:

BILANŢ

Activ	Pasiv
1. Active necurente	**3. Capitaluri proprii**
1.1. Active fixe necorporale	3.1. Rezerve şi fonduri
1.2. Active fixe corporale	3.2. Rezultatul patrimonial
1.3. Active financiare	3.3. Rezultatul reportat
2. Active curente	**4. Provizioane**
2.1. Active curente materiale (stocuri şi producţie în curs de execuţie)	**5. Datorii**
2.2. Active curente în decontare (creanţe)	5.1. Datorii necurente
2.3. Active curente de trezorerie	5.2. Datorii curente

[18] Oprean, I., Nistor, E.C., Popa, I. E., Oprean, D., *Bazele contabilităţii. Logica înregistrărilor contabile. Aplicaţii practice*, Editura Dacia, Cluj Napoca, 2002, p.83.

1.4.2.1. Evaluarea elementelor de activ şi de pasiv

Contabilitatea reflectă doar elementele care pot fi cuantificate în bani. Exprimarea în bani a faptelor şi fenomenelor de care se ocupă contabilitatea este cunoscută sub numele de *evaluare contabilă*[19]. Evaluarea patrimoniului se face în mai multe momente, astfel[20]:

1. Evaluarea la intrarea în patrimoniul instituţiei are loc la nivelul *valorii de intrare*, numită şi *valoare contabilă* sau *cost istoric*, care se stabileşte astfel:

- pentru bunurile dobândite cu titlu oneros (contra plată) - costul de achiziţie. ***Costul de achiziţie*** al bunurilor cuprinde preţul de cumpărare, taxele de import şi alte taxe (cu excepţia acelora pe care instituţia publică le poate recupera de la autorităţile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare şi alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziţiei bunurilor respective. Reducerile comerciale acordate de furnizor nu fac parte din costul de achiziţie;

- pentru bunurile produse în instituţie - costul de producţie. ***Costul de producţie*** sau ***de prelucrare*** cuprinde cheltuielile directe aferente producţiei, şi anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă şi alte cheltuieli directe de producţie, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie alocată în mod raţional ca fiind legată de fabricaţia acestora. Nu sunt incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit:

  - pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producţie înregistrate peste limite normal admise;
  - cheltuielile de depozitare, cu excepţia cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producţie, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricaţie;
  - regiile (cheltuielile) generale de administraţie care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi locul final;
  - costurile de desfacere;

- pentru bunurile obţinute cu titlu gratuit (de exemplu, donaţii, sponsorizări) - valoarea justă. **Valoarea justă** a unui bun reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bună voie între două parţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii cu preţul determinat obiectiv. Pentru bunurile care au valoare de piaţă, valoarea justă este identică cu valoarea de piaţă. Valoarea justă se determină pe baza unui raport întocmit de specialişti şi cu aprobarea ordonatorului de credite sau pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizaţi.

Un activ raportat drept cheltuială într-o perioadă nu poate fi recunoscut ulterior ca parte din costul altui activ. Cheltuielile ulterioare efectuate cu un activ după achiziţionarea, finalizarea acestuia sau primirea cu titlu gratuit care au drept scop menţinerea parametrilor funcţionali stabiliţi iniţial, se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate. Cheltuielile ulterioare vor majora costul activului doar atunci când au ca efect îmbunătăţirea performanţelor faţă de parametrii funcţionali stabiliţi iniţial. Obţinerea de beneficii economice viitoare se poate realiza fie direct prin creşterea veniturilor, creşterea potenţialului de servicii furnizate, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreţinere şi funcţionare.

La expirarea contractului de închiriere valoarea investiţiilor efectuate la activele fixe luate cu acest titlu, se scad din contabilitatea instituţiei publice care le-a efectuat şi se înregistrează în contabilitatea instituţiei care le are în patrimoniu sau a agentului economic, pentru a majora corespunzător valoarea de intrare a activelor fixe respective, potrivit contractelor încheiate.

2. Evaluarea cu ocazia inventarierii a elementelor de activ şi de pasiv se face la *valoarea actuală* a fiecărui element denumită *valoare de inventar* stabilită în funcţie de utilitatea bunului, starea acestuia şi preţul pieţei, conform normelor emise de Ministerul Finanţelor Publice.

3. Evaluarea la încheierea exerciţiului financiar. Convenţiile contabile împart viaţa unei instituţii în perioade de timp de durate egale, care sunt de obicei de 1 an. Aceste perioade se numesc exerciţii contabile. La încheierea exerciţiului financiar a elementelor de activ şi de pasiv

[19] Istrate, C., *Introducere în contabilitate*, Editura Polirom, Iaşi, 2002, p. 27.

[20]*** *OMFP 1917/2005* pentru aprobarea *Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia*, cu modificările și completările ulterioare, cap. II, par. 2.8.

de natura datoriilor se realizează la *valoarea de intrare pusă de acord cu rezultatele inventarierii*. În acest scop, *valoarea de intrare* sau contabilă se compară cu *valoarea stabilită pe baza inventarierii*, astfel:

- ***pentru elementele de activ***,

- *diferenţele de valoare constatate în plus* între valoarea de inventar şi valoarea de intrare *nu se înregistrează* în contabilitate, aceste elemente menţinându-se la valoarea lor de intrare;

- *diferenţele de valoare constatate în minus* între valoarea de inventar şi valoarea contabilă netă[21] a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate:
  - pe seama unei *amortizări suplimentare*, în cazul activelor amortizabile pentru care deprecierea este ireversibilă;
  - se înregistrează o *ajustare pentru depreciere sau pierdere de valoare*, atunci când deprecierea este temporară, aceste elemente menţinându-se la nivelul valorii lor de intrare.

- ***pentru elementele de pasiv de natura datoriilor***

- *diferenţele constatate în minus* între valoarea de inventar şi valoarea de intrare *nu se înregistrează* în contabilitate, aceste elemente menţinându-se la valoarea lor de intrare;

- *diferenţele constatate în plus* între valoarea stabilită la inventariere şi valoarea de intrare a elementelor de pasiv de natura datoriilor se înregistrează în contabilitate pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

Elementele monetare[22] exprimate în valută (disponibilităţi şi alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele şi depozitele bancare, creanţe şi datorii în valută) trebuie evaluate şi raportate utilizând cursul de schimb comunicat de Banca Naţională a României, valabil la data încheierii exerciţiului financiar. Diferenţele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de la data înregistrării *creanţelor sau datoriilor în valută* sau cursul la care au fost raportate în situaţiile financiare anterioare şi cursul de schimb de la data încheierii exerciţiului financiar, se înregistrează la venituri sau la cheltuieli financiare, după caz. *Pentru creanţele şi datoriile, exprimate în lei*, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, eventualele diferenţe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la venituri sau cheltuieli financiare.

4. Evaluarea **la data ieşirii din instituţie** sau **la darea în consum** a bunurilor se face la **valoarea lor de intrare**.

La ieşirea din gestiune stocurile şi alte active fungibile se evaluează şi înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia din următoarele metode:

a) metoda costului mediu ponderat (CMP);
b) metoda primul intrat – primul ieşit (FIFO);
c) metoda ultimul intrat – primul ieşit (LIFO).

În funcţie de evaluarea la intrarea în gestiune, pentru determinarea ieşirilor pot fi folosite, de asemenea, costul standard (în activitatea de producţie) sau preţul cu amănuntul (în comerţul cu amănuntul). Evaluarea la aceste niveluri va fi urmată de determinarea şi deducerea diferenţelor de preţ aferente.

1.4.2.2. Principii şi convenţii contabile

Pentru a reflecta patrimoniul unei instituţii publice trebuie respectate, cu bună credinţă, regulile privind evaluarea patrimoniului şi celelalte norme şi principii contabile. OMFP 1917/2005 *Normele metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, planul de conturi pentru instituţii publice şi instrucţiunile de aplicare a acestuia* cu modificările și

[21] Prin valoare contabila netă se înţelege valoarea de intrare, mai puţin amortizarea şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare cumulate.

[22] Prin elemente monetare se înţeleg disponibilităţile băneşti, şi activele/ datoriile de primit/de plătit în sume fixe sau determinabile.

completările ulterioare prevede că evaluarea posturilor cuprinse în situaţiile financiare anuale ale unei instituţii publice se face confor următoarelor principii contabile[23]:

- **principiul continuităţii activităţii**, potrivit căruia se presupune că instituţia publică îşi continuă în mod normal funcţionarea, fără a intra în stare de desfiinţare sau reducere semnificativă a activităţii. Dacă ordonatorii de credite au luat cunoştinţă de unele elemente de nesiguranţă legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-şi continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative;

- **principiul permanenţei metodelor** presupune continuitatea aplicării aceloraşi regulilor şi norme privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate şi prezentarea elementelor de activ şi de pasiv şi a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informaţiilor contabile;

- **principiul prudenţei**. Valoarea oricărui element trebuie să fie determinată pe o bază prudentă, avându-se în vedere, în special, următoarele aspecte:
  - se va ţine cont de toate angajamentele apărute în cursul exerciţiului financiar curent sau al unui exerciţiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanţului şi data depunerii acestuia;
  - trebuie să se ţină cont de toate deprecierile;

- **principiul contabilităţii pe bază de angajamente** presupune recunoaşterea efectelor tranzacţiilor şi ale altor evenimente atunci când acestea se produc şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit. Situaţiile financiare întocmite în baza acestui principiu oferă informaţii nu numai despre tranzacţiile şi evenimentele trecute care au determinat încasări şi plăţi dar şi despre resursele viitoare, respectiv obligaţiile de plată viitoare. Acest principiu se bazează pe independenţa exerciţiului potrivit căruia toate veniturile şi toate cheltuielile se raportează la exerciţiul la care se referă, fără a se ţine seama de data încasării veniturilor, respectiv data plăţii cheltuielilor;

- **principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de datorii**, urmăreşte ca în vederea stabilirii valorii totale corespunzătoare unei poziţii din bilanţ se va determina separat valoarea aferentă fiecărui element individual de activ sau de datorii;

- **principiul intangibilităţii**. Bilanţul de deschidere al unui exerciţiu trebuie să corespundă cu bilanţul de închidere al exerciţiului precedent;

- **principiul necompensării**, potrivit căruia este interzisă orice compensare între elementele de activ şi de datorii sau între elementele de venituri şi cheltuieli, cu excepţia compensărilor între active şi datorii permise de reglementările legale, numai după înregistrarea în contabilitate a veniturilor şi cheltuielilor la valoarea integrală;

- **principiul comparabilităţii informaţiilor** presupune că elementele prezentate asigură compararea în timp a informaţiilor;

- **principiul materialităţii (pragului de semnificaţie)** presupune că orice element care are o valoare semnificativă să fie prezentat distinct în cadrul situaţiilor financiare, iar elementele cu valori nesemnificative dar care au aceeaşi natură sau au funcţii similare trebuie însumate şi prezentate împreună cu alte elemente cu valori nesemnificative care au aceeaşi natură sau funcţii similare. Un element patrimonial este considerat semnificativ dacă omiterea acestuia influenţează decizia utilizatorilor situaţiilor financiare;

- **principiul prevalenţei economicului asupra juridicului (realităţii asupra aparenţei)** presupune că informaţiile contabile prezentate în situaţiile financiare trebuie să fie credibile, să respecte realitatea economică a evenimentelor sau tranzacţiilor, nu numai forma lor juridică.

Abaterile de la principiile generale prezentate mai sus pot fi efectuate în cazuri excepţionale. Astfel de abateri trebuie prezentate în notele explicative, precum şi motivele care le-au determinat, împreuna cu o evaluare a efectului acestora asupra valorii activelor, datoriilor, poziţiei financiare şi a rezultatului patrimonial.

[23] *** *OMFP 1917/2005* cu modificările și completările ulterioare, cap.II, par. 2.7.1.

1.4.2.3. Tipuri de influenţe ale operaţiunilor asupra bilanţului

Echilibrul bilanţier se exprimă prin relaţia: **ACTIV = PASIV**

Din definiţia contabilităţii de "*activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obţinute din activitatea persoanelor juridice şi fizice*" rezultă echilibrul:

ACTIVE = DATORII + CAPITALURI PROPRII

Operaţiunile care au loc în cursul perioadei pot influenţa elementele din bilanţ producând fie:

1. Mişcările permutative sunt acele mişcări care produc modificări fie numai în activul, fie numai în pasivul bilanţului, fără a se modifica echilibrul Activ = Pasiv.

În consecinţă, putem avea două tipuri de mişcări permutative, şi anume:

- *Mişcare permutativă de activ*

  Dacă un element de activ sporeşte şi pasivul rămâne neschimbat, atunci un alt element de activ trebuie să se reducă în aceeaşi măsură. Echilibrul bilanţier se menţine în baza relaţiei: A + x - x = P

unde: A - masa valorică a activului;
P - masa valorică a pasivului;
x - mărimea cu care a sporit, respectiv s-a redus fiecare element.

- *Mişcare permutativă de pasiv*

  Dacă un element de pasiv sporeşte şi activul rămâne neschimbat, atunci un alt element de pasiv trebuie să se reducă în aceeaşi măsură. Echilibrul bilanţier se menţine în baza relaţiei: A = P + x – x

2. Mişcările opuse sunt acele mişcări care generează modificări simultane şi în acelaşi sens atât în activul cât şi în pasivul bilanţului. Sunt posibile două asemenea tipuri de operaţiuni, şi anume:

- *Mişcare opusă de sporire*

  Dacă un element de activ sporeşte şi nici un alt element de activ nu se mai modifică, atunci un element de pasiv sporeşte în aceeaşi măsură. Echilibrul bilanţier se păstrează în baza relaţiei: A + x = P + x

- *Mişcare opusă de reducere*

Dacă un element de activ se reduce şi nici un alt element de activ nu se mai modifică, atunci un element de pasiv se reduce în aceeaşi măsură. Echilibrul bilanţier se păstrează în baza relaţiei: A - x = P – x

La un moment dat situaţia patrimoniului unei instituţii publice se prezintă ca în bilanţul de mai jos, considerat în aplicaţia noastră bilanţ iniţial:

Activ **Bilanţ iniţial** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea postului	Sume	Nr. crt.	Denumirea postului	Sume
1.	Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare	5.400	1.	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului	520.000
2.	Terenuri	200.000	2.	Amortizarea concesiunilor, brevetelor,	
3.	Construcţii - alte active fixe încadrate în grupa construcţii	320.000		licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare	2.000
4.	Materiale auxiliare	2.000	3.	Furnizori sub 1 an	34.700
5.	Materiale de natura obiectelor de inventar în folosinţă	52.000	4.	Personal - salarii datorate	35.200
			5.	Impozit pe venitul din salarii şi din	2.500
6.	Disponibil al bugetului de stat	18.000		alte drepturi	
7.	Casa în lei	5.000	6.	Creditori sub 1 an - datorii comerciale	1.800
			7.	Venituri înregistrate în avans	6.200
	TOTAL ACTIV	**602.400**		**TOTAL PASIV**	**602.400**

În cursul perioadei curente au loc următoarele operaţiuni economice:

1. Se acordă în numerar unui angajat ca avans indemnizația pentru concediul de odihnă de 1.500 lei.

Analiza operaţiunii. În urma acestei operaţii elementul de activ „Casa în lei" scade cu 1.500 lei, concomitent cu sporirea elementului de activ „Avansuri acordate personalului" cu aceeaşi sumă (vezi *Bilanţul nr.1*).

Activ **Bilanţ nr. 1** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea postului	Sume	Nr. crt.	Denumirea postului	Sume
1.	Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare	5.400	1.	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului	520.000
2.	Terenuri	200.000	2.	Amortizarea concesiunilor, brevetelor,	2.000
3.	Construcţii - alte active fixe încadrate în grupa construcţii	320.000		licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare	
4.	Materiale auxiliare	2.000	3.	Furnizori sub 1 an	34.700
5.	Materiale de natura obiectelor de inventar în folosinţă	52.000	4.	Personal - salarii datorate	35.200
			5.	Impozit pe venitul din salarii şi din alte	
6.	Disponibil al bugetului de stat	18.000		drepturi	2.500
7.	*Casa în lei (5.000-1.500)*	*3.500*	6.	Creditori sub 1 an - datorii comerciale	1.800
			7.	Venituri înregistrate în avans	6.200
8.	*Avansuri acordate personalului (0+1.500)*	*1.500*			
	TOTAL ACTIV	**602.400**		**TOTAL PASIV**	**602.400**

602.400 + 1.500 – 1.500 = 602.400

Operaţiunea economică se încadrează în tipul de egalitate bilanţieră:

A + x - x = P

2. Se solicită unui furnizor amânarea datoriei de 5.000 lei, cu 2 luni, pe baza biletului la ordin.

Analiza operaţiunii. În urma acestei operaţii elementul de pasiv „Furnizori sub 1 an" se reduce cu 5.000 lei, concomitent cu sporirea elementului de pasiv „Efecte de plătit sub 1 an" cu aceeaşi sumă (vezi *Bilanţul nr.2*).

Activ **Bilanţ nr. 2** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea postului	Sume	Nr. crt.	Denumirea postului	Sume
1.	Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare	5.400	1.	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului	520.000
2.	Terenuri	200.000	2.	Amortizarea concesiunilor, brevetelor,	2.000
3.	Construcţii - alte active fixe încadrate în grupa construcţii	320.000		licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare	
4.	Materiale auxiliare	2.000	3.	*Furnizori sub 1 an (34.700-5.000)*	*29.700*
5.	Materiale de natura obiectelor de inventar în folosinţă	52.000	4.	Personal - salarii datorate	35.200
			5.	Impozit pe venitul din salarii şi din alte	2.500
6.	Disponibil al bugetului de stat	18.000		drepturi	
7.	Casa în lei	3.500	6.	Creditori sub 1 an - datorii comerciale	1.800
8.	Avansuri acordate personalului	1.500	7.	Venituri înregistrate în avans	6.200
			8.	*Efecte de plătit sub 1 an (0+5.000)*	*5.000*
	TOTAL ACTIV	**602.400**		**TOTAL PASIV**	**602.400**

602.400 = 602.400 + 5.000 – 5.000

Operaţiunea economică se încadrează în tipul de egalitate bilanţieră:

A = P + x - x

3. Se recepţionează pe bază de factură piese de schimb în valoare de 3.500 lei.

Analiza operaţiunii. În urma acestei operaţii elementul de activ „Piese de schimb” sporeşte cu 3.500 lei, concomitent cu sporirea elementului de pasiv „Furnizori sub 1 an” cu aceeaşi sumă (vezi *Bilanţul nr.3*).

Activ **Bilanţ nr. 3** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea postului	Sume	Nr. crt.	Denumirea postului	Sume
1.	Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare	5.400	1.	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului	520.000
2.	Terenuri	200.000	2.	Amortizarea concesiunilor,	2.000
3.	Construcţii - alte active fixe încadrate în grupa construcţii	320.000		brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor	
4.	Materiale auxiliare	2.000	3.	similare	*33.200*
5.	Materiale de natura obiectelor de inventar în folosinţă	52.000	4.	*Furnizori sub 1 an (29.700+3.500)*	35.200
			5.	Personal - salarii datorate	2.500
6.	Disponibil al bugetului de stat	18.000		Impozit pe venitul din salarii şi din	
7.	Casa în lei	3.500	6.	alte drepturi	1.800
8.	Avansuri acordate personalului	1.500	7.	Creditori sub 1 an - datorii	6.200
9.	*Piese de schimb (0+3.500)*	*3.500*	8.	comerciale	5.000
				Venituri înregistrate în avans	
				Efecte de plătit sub 1 an	
	TOTAL ACTIV	**605.900**		**TOTAL PASIV**	**605.900**

602.400 + 3.500 = 602.400 + 3.500

Operaţiunea se încadrează în tipul de egalitate bilanţieră:

A + x = P + x

4. Pe baza dispoziţiei de plată către casierie se achită datoria faţă de creditoul „X” în valoare de 800 lei**.**

*Analiza operaţiunii***.** În urma acestei operaţii elementul de activ „Casa în lei” se reduce cu 800 lei, concomitent cu reducerea elementului de pasiv „Creditori sub 1 an-datorii comerciale” cu aceeaşi sumă (vezi *Bilanţul nr.4*).

Activ **Bilanţ nr. 4** **Pasiv**

Nr. crt.	Denumirea postului	Sume	Nr. crt.	Denumirea postului	Sume
1.	Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare	5.400	1.	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului	520.000
2.	Terenuri	200.000	2.	Amortizarea concesiunilor,	2.000
3.	Construcţii - alte active fixe încadrate în grupa construcţii	320.000		brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor	
4.	Materiale auxiliare	2.000	3.	similare	33.200
5.	Materiale de natura obiectelor de inventar în folosinţă	52.000	4.	Furnizori sub 1 an	35.200
			5.	Personal - salarii datorate	2.500
6.	Disponibil al bugetului statului	18.000		Impozit pe venitul din salarii şi din	
7.	*Casa în lei (3.500-800)*	*2.700*	6.	alte drepturi	*1.000*
8.	Avansuri acordate personalului	1.500		*Creditori sub 1 an - datorii*	
9.	Piese de schimb	3.500	7.	*comerciale (1.800-800)*	6.200
			8.	Venituri înregistrate în avans	5.000
				Efecte de plătit sub 1 an	
	TOTAL ACTIV	**605.100**		**TOTAL PASIV**	**605.100**

605.900 – 800 = 605.900 – 800

Operaţiunea se încadrează în tipul de egalitate bilanţieră:

A - x = P – x

1.4.3. Contul - mijloc de reprezentare a evenimentelor şi tranzacţiilor

Contul este conceput pentru a asigura cunoaşterea situaţiei şi evoluţiei unui element de activ sau de pasiv definit prin titlul său.

Contul *este un procedeu specific cunoaşterii contabile prin care se stabilesc existentul iniţial, modificările ulterioare şi situaţia finală a unei substanţe patrimoniale determinate*[24].

Principalele *elemente structurale ale unui cont* sunt:

- *titlul contului* - exprimă substanţa patrimonială consemnată prin contul respectiv;
- *data operaţiunii* - precizează data la care a avut loc operaţia respectivă;
- *felul, numărul şi data documentului justificativ* - la baza oricărei operaţii reflectate în contabilitate stă un document (factură, chitanţă, stat de plată etc.);
- *explicaţia* – presupune explicarea succintă a conţinutului operaţiunii;
- *sume* – pentru a preciza modificările suferite de o anumită categorie de valori un cont are rezervate pentru sume cel puţin două coloane, una pentru sporiri şi cealaltă pentru reduceri. Cele două coloane ale contului se numesc *debit* şi *credit*. În forma grafică debitul este în partea stângă, iar creditul în partea dreaptă. Existentul iniţial este numit *sold iniţial*, iar existentul final – *sold final*.

Forma contului, modelul tipizat, se prezintă astfel:

Contul ..... Simbol Pagina

Data	Document		Explicaţia	Simbol cont corespondent	Debit	Credit	D/C	Sold
	Felul	Nr.						

Dacă se urmăreşte reflectarea şi în etalon natural, în contabilitatea analitică se utilizează o formă adecvată de cont:

Denumire material/ produs, marfă						U/M	Preţ unitar	Cod	Gestiunea	Pagina
									Simbol cont	
Data	Document		Cantitatea			Valoarea				Simbol cont corespon-dent
	Felul	Nr.	Intrată	Ieşită	Stoc	Debit	Credit		Sold	

Pentru aplicaţii demonstrative se poate folosi o formă abreviată a contului, astfel:

Debit	Denumirea contului	Credit

Tehnica contului

A debita un cont înseamnă a înscrie o sumă în debitul contului respectiv, iar *a credita* presupune a înscrie o sumă în creditul acestuia.

Mărimi semnificative ale contului:

1. SOLDUL INIŢIAL (Si) exprimă valoarea existentă în cont la începutul exerciţiului financiar sau în momentul înfiinţării instituţiei.

[24] Horomnea E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L, Rusu, A., *Introducere în contabilitate. Concepte şi aplicaţii*, Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2016, editia a V-a revăzută şi completată, p. 132.

2. RULAJUL CONTULUI reprezintă totalul sumelor înscrise în debitul sau creditul unui cont, fără soldul iniţial.

3. TOTAL SUME exprimă totalul valorilor consemnate în debitul sau creditul unui cont, inclusiv soldul iniţial.

Total sume debitoare (Tsd)=Sold iniţial debitor (Sid) + Rulaj debitor (Rd)

Total sume creditoare(Tsc)=Sold iniţial creditor (Sic)+ Rulaj creditor (Rc)

4. SOLDUL FINAL (Sf) exprimă valoarea existentă în cont la sfârşitul perioadei.

Reguli de funcţionare ale conturilor

Sistemul de conturi utilizează două *reguli de funcţionare*: una pentru seria conturilor de activ şi o a doua pentru seria conturilor de pasiv:

- conturile de *activ* funcţionează după regula potrivit căreia în debit se înscriu soldul iniţial şi sporirile, iar în credit reducerile şi soldul final;
- conturile de *pasiv* funcţionează după regula potrivit căreia în credit se înscriu soldul iniţial şi sporirile, iar în debit reducerile şi soldul final.

Folosind forma abreviată de cont, cele două reguli de funcţionare se pot prezenta astfel:

D	Cont de activ	C
Sold iniţial debitor		
	Reduceri (-)	
Sporiri (+)	Sold final debitor	

D	Cont de pasiv	C
		Sold iniţial creditor
Reduceri (-)		
Sold final creditor		Sporiri (+)

Corespondenţa conturilor

Legătura reciprocă stabilită între conturi ca urmare a influenţei operaţiei analizate se numeşte *corespondenţa conturilor*. Pentru a arăta corespondenţa conturilor în contabilitate se foloseşte semnul "=". Acesta are două semnificaţii:

- conturile înscrise în stânga semnului "=" se debitează, iar cele înscrise în dreapta semnului "=" se creditează;
- sumele înscrise în conturile care s-au debitat sunt egale cu cele înscrise în conturile care s-au creditat.

Pentru a preciza corespondenţa conturilor se procedează la analiza contabilă.

Analiza contabilă este un demers logic prin care se cercetează fiecare operaţie în parte cu scopul de a se determina toate elementele necesare în vederea precizării conturilor corespondente debitoare şi creditoare pentru a reflecta modificările respective.

În cadrul analizei contabile se reţin următoarele elemente:

(a) conturile care intră în funcţiune;

(b) sensul modificării (sporire sau reducere);

(c) caracterul conturilor (conturi de activ sau conturi de pasiv);

Pe baza regulilor de funcţionare ale conturilor şi elementelor de mai sus se deduce:

(d) pe care parte a contului se face înregistrarea, pe debit sau pe credit.

Rezultatul operaţiei de analiză contabilă se concretizează într-un **articol contabil**. Acesta cuprinde:

(a) data înregistrării;

(b) titlul articolului;

(c) explicaţia;

(d) sumele.

După structura titlului articolului contabil sau a formulei contabile se disting:

● *articole contabile simple* (în care titlul articolului este alcătuit dintr-un singur cont care se debitează şi un singur cont care se creditează);

Cont debitor = Cont creditor

● *articole contabile compuse* (în care titlul articolului poate fi format fie dintr-un singur cont care se debitează şi două sau mai multe conturi care se creditează, fie din două sau mai multe conturi care se debitează şi un singur cont care se creditează);

Cont debitor = % sau % = Cont creditor

Cont creditor 1	Cont debitor 1
Cont creditor 2	Cont debitor 2
……...	…….
Cont creditor n	Cont debitor n

● *articole contabile complexe sau mixte* (în care titlul articolului este format din două sau mai multe conturi care se debitează şi două sau mai multe conturi care se creditează).

% = %	
Cont debitor 1	Cont creditor 1
Cont debitor 2	Cont creditor 2
……..	……...
Cont debitor n	Cont creditor n

Funcţie de scopul pentru care au fost întocmite se întâlnesc:

● *articole (formule) contabile curente* efectuate pentru operaţiile care au loc în mod curent în cadrul instituţiei;

● *articole (formule) contabile de stornare (corectare).* Stornarea este acţiunea de rectificare a unei înregistrări contabile efectuate greşit sau a unor valori care figurează în contabilitate la un nivel ce nu corespunde realităţii. Înregistrările contabile nu pot fi corectate prin ştergerea sau tăierea sumelor înregistrate în conturi şi înscrierea sumelor corecte. Astfel formulele contabile de stornare (de corectare) pot fi:

- *articole sau formule de stornare în negru* constau în anularea înregistrării efectuate anterior greşit, prin inversarea conturilor corespondente din formula contabilă respectivă şi apoi întocmirea şi înregistrarea formulei contabile corecte;
- *articole sau formule de stornare în roşu* presupun anularea unei formule contabile efectuate anterior greşit prin întocmirea şi înregistrarea unei noi formule contabile similară cu cea eronată, însă cu sumele înscrise în roşu (sau în negru, dar încadrată în chenar). Înscrierea unei sume în roşu are semnificaţia în contabilitate a unor valori cu semnul minus, având ca efect anularea sumei înscrise anterior în mod eronat.

Înregistrarea cronologică poate fi definită ca înscrierea articolelor contabile în ordinea datelor calendaristice la care s-au efectuat operaţiile reflectate de acestea într-un registru obligatoriu care poartă numele de *Registru-jurnal*. Modelul unei pagini din Registrul-jurnal cu opt coloane se prezintă astfel:

Nr. crt.	Data înreg.	Documentul (felul, nr., data)	Explicaţii	Simbol conturi		Sume	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	2	3	4	5	6	7	8
			Report				

În scop didactic se poate utiliza forma abreviată a Registrului-jurnal care se prezintă astfel:

Nr. crt.	Conturi debitoare Explicaţia	data =	Conturi creditoare	Sume debitoare	Sume creditoare

În vederea preluării situaţiei din bilanţul iniţial în Registrul-jurnal se utilizează contul 891 "Bilanţ de deschidere". Pentru a facilita înţelegerea vom folosi în general conturile sintetice de gradul I și II, iar prin excepție cele sintetice de gradul III.

Pentru exemplificare se va relua aplicaţia de la bilanţ.

Analiza contabilă a primei operaţiuni:

Contul	*Felul contului*	*Sensul modificării*	*Partea contului care se modifică*
531 01 01 "Casa în lei"	Cont de activ	Reducere	Credit
425 00 00 "Avansuri acordate personalului"	Cont de activ	Sporire	Debit

Analiza contabilă a operaţiei 2:

Contul	*Felul contului*	*Sensul modificării*	*Partea contului care se modifică*
401 01 00 "Furnizori sub 1 an"	Cont de pasiv	Reducere	Debit
403 01 00 "Efecte de plătit sub 1 an"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

Analiza contabilă a operaţiei 3:

Contul	*Felul contului*	*Sensul modificării*	*Partea contului care se modifică*
302 04 00 "Piese de schimb"	Cont de activ	Sporire	Debit
401 01 00 "Furnizori sub 1 an"	Cont de pasiv	Sporire	Credit

Analiza contabilă a operaţiei 4:

Contul	*Felul contului*	*Sensul modificării*	*Partea contului care se modifică*
531 01 01 "Casa în lei"	Cont de activ	Reducere	Credit
462 01 01 "Creditori sub 1 an – datorii comerciale"	Cont de pasiv	Reducere	Debit

Înregistrările în Registrul-jurnal se prezintă astfel:

	1a			
%	=	891 01 00 " Bilanț de deschidere	-	602.400
205 00 00 "Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare"		(pentru solduri)"	5.400	
211 01 00 "Terenuri"			200.000	
212 09 01 "Construcţii - alte active fixe încadrate în grupa construcţii"			320.000	
302 01 00 " Materiale auxiliare"			2.000	
303 02 00 "Materiale de natura obiectelor de inventar în folosinţă"			52.000	
520 01 00 " Disponibil al bugetului de stat"			18.000	
531 01 01 "Casa în lei"			5.000	
Deschiderea conturilor de Activ.				

	1b			
891 01 00 " Bilanț de deschidere (pentru solduri)"	=	%	602.400	-
		101 00 00 "Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului"		520.000
		280 05 00 "Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare"		2.000
		401 01 00 "Furnizori sub 1 an"		34.700
		421 00 00 "Personal-salarii datorate"		35.200
		444 00 00 "Impozit pe venitul din salarii și din alte drepturi"		2.500
		462 01 01"Creditori sub 1 an-datorii comerciale"		1.800
		472 00 00 "Venituri în avans		6.200
Deschiderea conturilor de Pasiv.				
	2			
425 00 00 "Avansuri acordate personalului"	=	531 01 01 "Casa în lei"	1.500	1.500
Achitarea în numerar a indemnizației pentru concediul de odihnă de 1.500 lei.				
Egalitate contabilă: **+A = -A**				
	3			
401 01 00 "Furnizori sub 1 an"	=	403 01 00 "Efecte de plătit sub 1 an"	5.000	5.000
Amânarea datoriei față de un furnizor cu 2 luni, pe baza biletului la ordin.				
Egalitate contabilă: **-P = +P**				
	4			
302 04 00 "Piese de schimb"	=	401 01 00 "Furnizori sub 1 an"	3.500	3.500
Achiziția pieselor de schimb pe bază de factură.				
Egalitate contabilă: **+A = +P**				
	5			
462 01 01 "Creditori sub 1 an – datorii comerciale"	=	531 01 01 "Casa în lei"	800	800
Achitarea în numerar a datoriei față de creditorul "X" de 800 lei.				
Egalitate contabilă: **-P = -A**				
TOTAL RULAJ			**10.800**	**10.800**

Preluarea din Registrul-jurnal, pentru fiecare cont pus în funcţiune, a tuturor elementelor şi mărimilor semnificative ce privesc contul respectiv (data înregistrării, documentul, explicaţia, cont corespondent, suma cu care a fost debitat contul, suma cu care a fost creditat contul etc.) şi înscrierea acestora în cont poartă numele de ***înregistrare sistematică***. Registrul obligatoriu în care se face înregistrarea sistematică poartă numele de **registrul Cartea-mare**.

Conform OMFP 1917/2005 registrul Cartea-mare se întocmeşte într-un exemplar, lunar, separat pentru debitul şi separat pentru creditul fiecărui cont, pe măsura înregistrării operaţiunilor. Cartea-mare stă la baza întocmirii balanţei de verificare. Registrul Cartea-mare poate fi înlocuit cu Fişa de cont pentru operaţiuni diverse. Editarea Cărţii-mari se va efectua numai la cererea organelor de control sau în funcţie de necesităţile proprii. Modelul Cărţii-mari se prezintă astfel:

CARTEA MARE (Şah) Denumirea contului…….			Simbol cont	Debit	Pagina
				Credit	
Nr. din registrul jurnal	Data oper..... (anul)	Suma	Conturi corespondente		

Pe baza datelor din Registrul-jurnal, sistematizarea pe conturi în Cartea-mare se prezintă astfel:

D	101 00 00		C
		520.000	Si
Rd	-	-	Rc
Tsd	-	520.000	Tsc
Sfc	520.000		

D	205 00 00		C
Si	5.400		
Rd	-	-	Rc
Tsd	5.400	-	Tsc
		5.400	Sfd

D	211 01 00		C
Si	200.000		Si
Rd	-	-	Rd
Tsd	200.000	-	Tsd
		200.000	Sfd

	212 09 01		
Si	320.000		
Rd	-	-	Rc
Tsd	320.000	-	Tsc
		320.000	Sfd

D	280 05 00		C
		2.000	Si
Rd	-	-	Rc
Tsd	-	2.000	Tsc
Sfc	2.000		

D	302 01 00		C
Si	2.000		
Rd	-	-	Rc
Tsd	2.00	-	Tsc
		2.000	Sfd

D	302 04 00		C
	3.500		Si
Rd	3.500	-	Rd
Tsd	3.500	-	Tsd
		3.500	Sfd

	303 02 00		
Si	52.000		
Rd	-	-	Rc
Tsd	52.000	-	Tsc
		52.000	Sfd

D	401 01 00		C
		34.700	Si
	5.000	3.500	
Rd	5.000	3.500	Rc
Tsd	5.000	38.200	Tsc
Sfc	33.200		

D	403 01 00		C
		5.000	
Rd	-	5.000	Rc
Tsd	-	5.000	Tsc
Sfc	5.000		

D	421 00 00		C
		35.200	Si
Rd	-	-	Rc
Tsd	-	35.200	Tsc
Sfc	35.200		

D	425 00 00		C
	1.500		
Rd	1.500	-	Rc
Tsd	1.500	-	Tsc
		1.500	Sfd

D	444 00 00		C
		2.500	Si
Rd	-	-	Rc
Tsd	-	2.500	Tsc
Sfc	2.500		

D	462 01 01		C
	800	1.800	Si
Rd	800	-	Rc
Tsd	800	1.800	Tsc
Sfc	1.000		

D	472 00 00		C
		6.200	Si
Rd	-	-	Rc
Tsd	-	6.200	Tsc
Sfc	6.200		

D	520 01 00		C
Si	18.000		
Rd	-	-	Rc
Tsd	18.000	-	Tsc
		18.000	Sfd

D	531 01 01		C
Si	5.000	1.500	
		800	
Rd	-	2.300	Rc
Tsd	5.000	2.300	Tsc
		2.700	Sfd

Conturi sintetice şi conturi analitice

Pentru a cunoaşte situaţia şi evoluţia elementelor patrimoniale, atât în totalitatea lor cât şi pe părţile componente, în contabilitate se folosesc două feluri de conturi: *conturi sintetice şi conturi analitice*[25].

Conturile sintetice sunt utilizate pentru grupe sau categorii omogene de elemente patrimoniale din punct de vedere al conţinutului lor. Utilizarea acestora este expresia generalizării datelor referitoare la existenţa şi mişcarea elementelor patrimoniale grupate după caracteristici generale. În planul de conturi pentru instituţiile publice sunt prevăzute conturi sintetice de gradul I (simbolizate cu 3 cifre), conturi sintetice de gradul II (simbolizate cu 5 cifre) şi conturi sintetice de gradul III (simbolizate cu 7 cifre). De exemplu, în grupa 10 se găseşte contul sintetic de gradul I *100 "Fondul activelor fixe necorporale"* care se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II, respectiv III, astfel:

100 00 "Fondul activelor fixe necorporale"

100 00 00 "Fondul activelor fixe necorporale"

Conturile analitice reflectă elementele patrimoniale individualizate după însuşiri specifice. Acestea permit detalierea şi dezvoltarea conturilor sintetice.

Conturile sintetice se dezvoltă pe conturi analitice în funcţie de specificul activităţii instituţiei publice şi de necesităţile proprii de informare. În cazul instituţiilor publice, se remarcă dezvoltarea pe conturi analitice în special a conturilor de cheltuieli şi de venituri, ţinând seama de clasificaţia indicatorilor privind finanţele publice.

Raportul între un cont sintetic şi conturile analitice subordonate este ca de la întreg la părţi. Astfel, suma părţilor trebuie să fie egală cu întregul pentru fiecare din mărimile reflectate prin cont (sold iniţial, rulaj debitor, rulaj creditor, total sume debitoare, total sume creditoare şi sold final).

1.4.4. Balanţa de verificare - calcul de sinteză contabilă

Balanţa de verificare este documentul contabil utilizat pentru verificarea exactităţii înregistrărilor contabile şi controlul concordanţei dintre contabilitatea sintetică şi cea analitică, precum şi principalul instrument pe baza căruia se întocmesc situaţiile financiare. Balanţa de verificare se întocmeşte pe baza datelor preluate din Cartea mare, respectiv din fişele deschise distinct pentru fiecare cont sintetic.

Balanţa de verificare îndeplineşte două funcţii, şi anume: *funcţia de centralizare* şi *funcţia de control asupra prelucrării*.

Prin intermediul balanţei de verificare sunt centralizate mărimile semnificative ale conturilor. ***După natura conturilor conţinute,*** există două tipuri de balanţe de verificare, şi anume[26]:

- *balanţe de verificare ale conturilor sintetice* se întocmesc pe baza datelor preluate din conturile sintetice;
- *balanţe de verificare ale conturilor analitice* preiau datele din conturile analitice.

Practic, balanţele de verificare analitice se întocmesc pentru verificarea înregistrărilor în contabilitatea analitică. La instituţiile publice, balanţele de verificare sintetice se întocmesc *lunar,* iar balanţele de verificare analitice, *cel mai târziu la sfârşitul perioadei pentru care se întocmesc*

[25] Horomnea E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L, Rusu, A., *Op. cit.*, p. 163.

[26] *Ibidem.,* p. 168.

situaţiile financiare. Un model de balanță de verificare analitică întocmită pentru stocuri se prezintă astfel:

Balanța analitică a stocurilor la data de.....

Data	Stoc inițial	Cantitate		Stoc final	Preț unitar	Sold inițial	Valoare		Sold final
		Intrată	Ieșită				Debit	Credit	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9

În funcţie de natura datelor centralizate se cunosc următoarele tipuri de balanţe de verificare, şi anume:

a) *balanţa de verificare pe solduri finale* care centralizează, pentru fiecare cont în parte, din Cartea-mare, soldul final debitor sau creditor, după caz. Acest tip este un model de balanţă de verificare cu o serie de egalităţi.

b) *balanţa de verificare pe total sume şi solduri* centralizează din Cartea-mare, pentru fiecare cont în parte, totalul sumelor debitoare, totalul sumelor creditoare şi soldul final debitor sau creditor, după caz; este un model de balanţă de verificare cu două serii de egalităţi.

c) *balanţa de verificare pe rulaj* preia din Cartea-mare, pentru fiecare cont în parte, soldul iniţial (debitor sau creditor), rulajul debitor, rulajul creditor şi soldul final (debitor sau creditor). Este un model de balanţă de verificare cu trei serii de egalităţi:

d) *balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi* centralizează din Cartea-mare, pentru fiecare cont în parte, în funcţie de variantă:

- fie soldurile de la începutul anului (debitoare sau creditoare, după caz), mişcările de la începutul anului până la finele lunii precedente (debitoare şi creditoare), mişcările lunii în curs (debitoare şi creditoare), soldul final (debitor sau creditor, după caz);
- fie soldurile de la începutul anului (debitoare sau creditoare, după caz), mişcările cumulate (debitoare şi creditoare), totalul sumelor la sfârşitul perioadei (debitoare şi creditoare) şi soldul final (debitor ori creditor);
- fie total sume precedente (debitoare şi creditoare), rulajele lunii curente (debitoare şi creditoare), total sume la finele lunii (debitoare şi creditoare) şi sold final (debitor sau creditor, după caz).

Pentru exemplul considerat balanța de verificare cu patru serii de egalități se prezintă astfel:

Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi

Simbol cont	Denumire cont	Solduri iniţiale		Mişcări în cursul lunii		Total sume		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
101 00 00	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului	-	520.000	-	-	-	520.000	-	520.000
205 00 00	Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și valori similare	5.400	-	-	-	5.400	-	5.400	-
211 01 00	Terenuri	200.000	-	-	-	200.000	-	200.000	-
212 09 01	Construcţii - alte active fixe încadrate în grupa construcţii	320.000	-	-	-	320.000	-	320.000	-
280 05 00	Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare	-	2.000	-	-	-.	2.000	-.	2.000
302 01 00	Materiale auxiliare	2.000	-	-	-	2.000	-	2.000	-
302 04 00	Piese de schimb	-	-	3.500	-	3.500	-	3.500	-
303 02 00	Materiale de natura obiectelor de inventar în folosință	52.000	-	-	-	52.000	-	52.000	-
401 01 00	Furnizori sub 1 an	-	34.700	5.000	3.500	5.000	38.200	-	33.200
403 01 00	Efecte de plătit sub 1 an	-	-	-	5.000	-	5.000	-	5.000
421 00 00	Personal-salarii datorate	-	35.200	-	-	-	35.200	-	35.200

Simbol cont	Denumire cont	Solduri iniţiale		Mişcări în cursul lunii		Total sume		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
425 00 00	Avansuri acordate personalului	-	-	1.500	-	1.500	-	1.500	-
444 00 00	Impozit pe venitul din salarii şi din alte drepturi	-	2.500	-	-	-	2.500	-	2.500
462 01 01	Creditori sub 1 an -datorii comerciale	-	1.800	800	-	800	1.800	-	1.000
472 00 00	Venituri înregistrate în avans	-	6.200	-	-	-	6.200	-	6.200
520 01 00	Disponibil al bugetului de stat	18.000	-	-	-	18.000	-	18.000	-
531 01 01	Casa în lei	5.000	-	-	2.300	5.000	2.300	2.700	-
	TOTAL	**602.400**	**602.400**	**10.800**	**10.800**	**613.200**	**613.200**	**605.100**	**605.100**
		$\sum Sid = \sum Sic$		$\sum Rd = \sum Rc$		$\sum Tsd = \sum Tsc$		$\sum Sfd = \sum Sfc$	

e) *balanţa de verificare cu cinci serii de egalităţi* centralizează pentru fiecare cont în parte, din Cartea mare, soldul iniţial la începutul anului, rulajul debitor şi creditor cumulat de la începutul anului până la finele lunii precedente, rulajul debitor şi creditor al lunii curente, total sume debitoare şi creditoare la finele lunii curente şi soldul final debitor sau creditor, după caz.

f) *balanţa de verificare şah* preia din Cartea mare, pentru fiecare cont în parte, soldul iniţial (debitor sau creditor), mişcările debitoare şi creditoare din cursul perioadei şi soldul final (debitor sau creditor). Specific acestui model este desfăşurarea mişcărilor debitoare pe conturi corespondente creditoare şi a mişcărilor creditoare pe conturi corespondente debitoare.

Conform OMFP 1917/2005 modificat, balanţa de verificare cuprinde pentru toate conturile instituţiei următoarele elemente: simbolul şi denumirea conturilor, în ordinea înscrisă în planul de conturi, soldurile iniţiale sau totalul sumelor debitoare şi creditoare ale lunii precedente după caz, rulajele curente debitoare şi creditoare, totalul sumelor debitoare şi creditoare, soldurile finale debitoare şi creditoare. În balanţa de verificare pentru luna ianuarie rubrica "solduri iniţiale" se completează cu soldurile finale debitoare şi creditoare ale lunii decembrie ale anului precedent.
În ceea ce priveşte *funcţia de control* a balanţei de verificare, aceasta se manifestă prin faptul că permite o verificare a aspectului formal al modului cum se realizează prelucrarea datelor în contabilitate. În acest context, se poate aprecia că există două categorii de erori, şi anume: erori care afectează seriile de egalităţi din balanţa de verificare (erori care pot fi descoperite cu ajutorul balanţei de verificare) şi erori care nu afectează aceste serii de egalităţi (erori care nu pot fi descoperite).

Teste de autoevaluare:
TV 1.4.
1. Precizaţi regulile de funcţionare ale conturilor?
2. Enumeraţi modelele de balanţe de verificare
3. *Ce elemente sunt avute în vedere la analiza contabilă?*
Răspuns:

1.5. Răspunsuri şi comentarii la testele de autoevaluare

TV 1.1.
1) Entităţile obligate să organizeze şi să conducă contabilitate sunt: societăţile comerciale; societăţile/companiile naţionale; regiile autonome; institutele naţionale de cercetare-dezvoltare; societăţile cooperatiste; instituţiile publice; asociaţiile; alte persoane juridice cu sau fără scop patrimonial; persoane fizice care desfăşoară activităţi producătoare de venituri.
2) Societăţile comerciale se pot constitui în una din următoarele forme: societate în nume

colectiv, societate în comandită simplă, societate în comandită pe acţiuni, societate pe acţiuni şi societate cu răspundere limitată. Societăţile în nume colectiv (SNC) sunt acelea ale căror obligaţii sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociaţii răspund nelimitat şi solidar pentru obligaţiile societăţii. Societăţile în comandită simplă (SCS) sunt acelea în care obligaţiile sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociaţii se împart în două categorii: asociaţi comanditaţi şi asociaţi comanditari. Comanditaţii răspund solidar şi nelimitat pentru obligaţiile sociale, iar comanditarii răspund numai până la concurenţa capitalului social subscris. Societăţile în comandită pe acţiuni (SCA) au aceleaşi caracteristici ca şi societăţile în comandită simplă, cu deosebirea că părţile comanditarilor sunt separate în acţiuni ca titluri de valoare negociabile. Societăţile pe acţiuni (SA) sunt acelea ale căror obligaţii sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociaţii sunt obligaţi să răspundă în limita capitalului subscris, exprimat în acţiuni. Acţiunile pot fi transmise liber terţelor persoane, nefiind necesară o încuviinţare din partea celorlalţi acţionari. Societăţile cu răspundere limitată (SRL) sunt acelea ale căror obligaţii sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociaţii, în număr limitat, răspund numai în limita aportului la capital. Părţile sociale ale asociaţilor nu pot fi reprezentate prin titluri de valoare negociabile, aşa cum sunt acţiunile.

TV 1.2.

1) Utilizatorii externi de informaţii contabile se pot grupa în două categorii: utilizatori din afara instituţiei care au un interes financiar direct şi persoane, organizaţii sau instituţii care au un interes financiar indirect.
2) Caracteristicile calitative care determină utilitatea informaţiei oferite de situaţiile financiare sunt: inteligibilitatea, relevanţa, credibilitatea şi comparabilitatea.

TV 1.3.

1) Obiectul propriu unei ştiinţe exprimă o categorie de fapte, un grup de fenomene de care se ocupă o anumită ştiinţă, dintr-un anumit unghi de vedere, cu scopul de a stabili raporturi invariabile, legităţi sau principii, între fenomenele şi cauzele care le au produs într-un cadru de categorii specifice.
2) Obiectul contabilităţii este reprezentat de ansamblul mişcărilor de valori exprimabile în bani dintr-un perimetru de mică sau mare întindere, precum şi raporturile economico-juridice care iau naştere între diferite entităţi şi care generează decontări băneşti între ele; calculele contabilităţii reflectă deodată mişcarea şi transformarea mijloacelor, precum şi resursele în ordinea de formare şi după destinaţia în procesul reproducţiei.

TV 1.4.

1) Conturile de activ funcţionează după regula potrivit căreia în debit se înscriu soldul iniţial şi sporirile, iar în credit reducerile şi soldul final; iar conturile de pasiv funcţionează după regula potrivit căreia în credit se înscriu soldul iniţial şi sporirile, iar în debit reducerile şi soldul final.
2) Se cunosc următoarele modelele de balanţe de verificare: balanţa de verificare pe solduri finale, balanţa de verificare pe total sume şi solduri, balanţa de verificare pe rulaj, balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi, balanţa de verificare cu cinci serii de egalităţi, balanţa de verificare şah.
3) În cadrul analizei contabile se reţin următoarele elemente: (a) conturile care intră în funcţiune; (b) sensul modificării (sporire sau reducere); (c) caracterul conturilor: conturi de activ sau conturi de pasiv; iar pe baza regulilor de funcţionare a conturilor şi a elementelor de mai sus se deduce: (d) pe care parte a contului se face înregistrarea

1.6. Teste grilă

Alegeţi varianta corectă de răspuns:

1. La definirea obiectului contabilităţii trebuie să avem în vedere:

a) ansamblul mişcărilor de valori, exprimabile în bani dintr-un perimetru de mică sau mare întindere (regie autonomă, societate comercială, instituţie publică, societate bancară etc.);

b) raporturile economico-juridice în care unitatea patrimonială este parte şi care generează decontări băneşti;

c) reflectarea deodată a mişcării şi transformării mijloacelor, precum şi a resurselor în ordinea lor de formare şi după destinaţia lor în procesul de reproducţie.

2. Contul poate fi definit astfel:

a) un calcul de sinteză al contabilităţii care prezintă, la un moment dat, exprimată în bani, situaţia economico-financiară a unui perimetru al mişcărilor de valori;

b) un mijloc de consemnare, de calcul şi de cunoaştere a situaţiei şi a modificărilor succesive ale unei anumite categorii de valori a cărei natură economico-juridică este în prealabil definită;

c) un calcul de sinteză al contabilităţii conceput pentru a asigura cunoaşterea situaţiei şi evoluţiei unui element de activ ori a unui element de pasiv definit prin titlul său.

3. Conturile de activ funcţionează după regula potrivit căreia:

a) în debit se înscriu soldul iniţial şi sporirile, iar în credit reducerile şi soldul final;

b) în credit se înscriu soldul iniţial şi sporirile, iar în debit reducerile şi soldul final;

c) în debit se înscriu soldul iniţial şi reducerile, iar în credit sporirile şi soldul final.

4. Articolul contabil cuprinde:

a) data, titlul articolului, explicaţia şi sumele;

b) numărul curent, anul, titlul articolului şi sumele;

c) numărul curent, titlul articolului, explicaţia şi sumele.

5. Balanţa de verificare pe rulaj preia, pentru fiecare cont în parte, din Cartea-mare:

a) soldul iniţial, rulajul debitor şi rulajul creditor, soldul final;

b) soldurile iniţiale, total sume şi soldul final;

c) rulaje debitoare, rulaje creditoare şi soldul final.

Răspunsuri: 1. – a, b, c; 2. – b; 3. – a; 4-a; 5- a.

1.7. Bibliografie

1. Horomnea E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L, Rusu, A., *Introducere în contabilitate. Concepte şi aplicaţii*, Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2016, editia a V-a revăzută şi completată
2. Istrate, C., *Introducere în contabilitate*, Editura Polirom, Iaşi, 2002
3. Marcu, F., Maneca C., *Dicţionar de neologisme*, Editura Academiei RSR, Bucureşti, 1978
4. Oprean, I., Nistor, E.C., Popa, I. E., Oprean, D., *Bazele contabilităţii. Logica înregistrărilor contabile. Aplicaţii practice,* Editura Dacia, Cluj Napoca, 2002
5. Rusu, D., *Bazele contabilităţii*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1980
6. *** OMFP 1917/2005 *Normele metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţi instituţiilor publice, planul de conturi pentru instituţii publice şi instrucţiunile de aplicare a acestuia,* publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1186 din 29/12/2005, cu modificările și completările ulterioare (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/67474)
7. *** *Legea contabilităţii* nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 /2008, actualizată prin OUG nr. 57 din 9 decembrie 2015, cu modificările și completările ulterioare (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/1576).

Unitate de învăţare 2 PARTICULARITĂŢI ALE ORGANIZĂRII CONTABILITĂŢII ÎN INSTITUŢIILE PUBLICE

Cuprins

2.1. Organizarea sistemului bugetar din România 29
2.1.1. Structura organizatorică a sistemului bugetar 29
2.1.2. Principiile şi regulile procesului bugetar 32
2.1.3. Ordonatorii de credite şi atribuţiile acestora în domeniul financiar-contabil 33
2.1.4. Veniturile şi cheltuielile publice 35
2.1.5. Clasificaţia bugetară a cheltuielilor 38
2.2. Răspunsuri şi comentarii la testele de verificare 39
2.3. Teste grilă 40
2.4. Bibliografie 41

Obiectivele Unităţii de învăţare 2

La terminarea unităţii de învăţare cursanţii vor fi capabili să:

- prezinte structura sistemului bugetar din România
- prezinte principiile care stau la baza elaborării şi executării bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor locale, precum şi a celorlalte bugete
- definească noţiunea de ordonatori de credite şi să prezinte atribuţiile acestora în domeniul financiar-contabil
- definească veniturile şi cheltuielile publice
- grupeze veniturile şi cheltuielile publice conform clasificaţiei bugetare

Timp de lucru 2 h

2.1. Organizarea sistemului bugetar din România

2.1.1. Structura organizatorică a sistemului bugetar

Sistemul bugetar din ţara noastră are la bază structura de organizare a statului român. Astfel, diviziunile structurii administrativ-teritoriale sunt: judeţe, municipii, oraşe şi comune.

Conform Legii nr. 500/11.06.2002 privind finanţele publice, ***sistemul bugetar din România*** este definit ca fiind un sistem unitar de bugete care cuprinde:

- bugetul de stat;
- bugetul asigurărilor sociale de stat;
- bugetele locale;
- bugetele fondurilor speciale;
- bugetul trezoreriei statului,
- bugetele instituţiilor publice autonome;
- bugetelor instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat şi bugetele fondurilor speciale, după caz;
- bugetelor instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii;
- bugetului fondurilor provenite din credite externe contractate sau garantate de stat şi ale căror rambursare, dobânzi şi alte costuri se asigură din fonduri publice;
- bugetul fondurilor externe nerambursabile.

Practic, ***bugetul*** este documentul prin care sunt prevăzute şi aprobate în fiecare an veniturile şi cheltuielile sau, după caz, numai cheltuielile, în funcţie de sistemul de finanţare a instituţiilor publice.[1] *Cheltuielile bugetare* sunt sumele aprobate în bugetele mai sus menţionate , în limitele şi potrivit destinaţiilor stabilite prin acestea. *Veniturile bugetare* sunt resursele băneşti care se cuvin bugetelor în baza unor prevederi legale, formate din impozite, taxe, contribuţii şi alte vărsăminte.

Veniturile şi cheltuielile sistemului bugetar, cumulate la nivel naţional, alcătuiesc venituri bugetare totale, respectiv cheltuieli bugetare totale care, după consolidare, prin eliminarea transferurilor dintre bugete, vor evidenţia dimensiunile efortului financiar public pe anul respectiv, starea de echilibru sau dezechilibru, după caz.

Legea bugetară anuală prevede şi autorizează pentru anul bugetar, veniturile şi cheltuielile bugetare precum şi reglementările specifice exerciţiului bugetar. În cadrul legilor bugetare anuale se includ: legea bugetului de stat, legea de rectificare a bugetului de stat, legea bugetului asigurărilor sociale de stat şi legea de rectificare a bugetului asigurărilor sociale de stat. Legile bugetare anuale pot fi modificate în cursul exerciţiului bugetar prin legi de rectificare, elaborate cel mai târziu până la data de 30 noiembrie. Legilor de rectificare li se vor aplica aceleaşi proceduri ca şi legilor bugetare anuale iniţiale, cu excepţia termenelor din calendarul bugetar.[2]

Bugetul de stat este cel mai important buget din cadrul sistemului unitar de bugete, la care se varsă majoritatea impozitelor şi o parte din taxe şi contribuţii, precum şi alte venituri specifice.[3] Prin acest buget este prevăzută finanţarea activităţii tuturor ministerelor, dar şi activitatea unor autorităţi publice. De la bugetul de stat se alocă sume pentru aproape toate domeniile de activitate. Legea nr. 359/22 decembrie 2022 prevede şi autorizează pentru anul bugetar 2023 veniturile pe capitole şi subcapitole şi cheltuielile pe destinaţii şi pe ordonatori principali de credite pentru bugetul de stat, bugetele Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, creditelor externe, fondurilor externe nerambursabile şi activităţilor finanţate integral din venituri proprii

Printr-o lege distinctă se elaborează şi se aprobă *bugetul asigurărilor sociale de stat*. Acesta cuprinde veniturile şi cheltuielile sistemului public de pensii şi alte drepturi de asigurări sociale. Veniturile bugetului asigurărilor sociale de stat provin din contribuţii de asigurări sociale, dobânzi, majorări pentru plata cu întârziere a contribuţiilor, precum şi alte venituri prevăzute de legea pensiilor. Cheltuielile bugetului asigurărilor sociale de stat acoperă contravaloarea prestaţiilor de asigurări sociale din sistemul public, cheltuielile privind organizarea şi funcţionarea sistemului public, finanţarea unor investiţii proprii, alte cheltuieli prevăzute de lege. Legea nr. 369/2022 prevede şi autorizează pentru anul bugetar 2023 veniturile pe capitole şi subcapitole şi cheltuielile pe destinaţii pentru bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru şomaj, sinteza bugetelor instituţiilor publice finanţate parţial din venituri proprii, precum şi reglementări specifice exerciţiului bugetar al anului 2023

Excedentele anuale ale bugetului asigurărilor sociale de stat pot fi utilizate în anul următor, potrivit destinaţiilor aprobate prin lege, după restituirea transferurilor primite de la bugetul de stat. Eventualul *deficit curent* al bugetului asigurărilor sociale de stat se acoperă din disponibilităţile bugetului asigurărilor sociale de stat din anii precedenţi şi, în continuare, din fondul de rezervă (fond constituit prin prelevarea anuală a unei sume de 3%). În mod excepţional, în situaţii motivate, pentru acoperirea deficitului bugetului asigurărilor sociale de stat, după epuizarea fondului de rezervă, veniturile bugetului asigurărilor sociale de stat se completează cu sume care se alocă de la bugetul de stat.[4]

---

[1] *** *Legea nr. 500/11.06.2002 privind finanţele publice*, publicată în Monitorul Oficial nr. 597/13.08.2002, cu modificările şi completările ulterioare (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/37954), art. 2, pct. 6

[2] Ibidem, art. 2, pct. 6-7

[3] Moşteanu, T., Attila, G., *Buget şi trezorerie publică. Studii de caz comentate*, Editura Universitară, Bucureşti, 2005, p. 36

[4] Moşteanu, T., Attila, G., *Op. cit*, p. 42

Bugetele locale se elaborează în concordanţă cu prevederile Legii 273/ 2006 privind finanţele publice locale, cu modificările şi completările ulterioare. Resursele financiare publice locale sunt în directă proporţionalitate cu prevederile programelor de creştere a autonomiei financiare a unităţilor administrativ teritoriale şi de descentralizare a serviciilor publice. Bugetele locale ale municipiilor, comunelor şi sectoarelor municipiului Bucureşti se aprobă prin hotărârea Consiliilor locale sau Consiliul General al Municipiului Bucureşti, în funcţie de subordonarea acestora. *Bugetele de venituri şi cheltuieli ale instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii*, inclusiv rectificarea acestora se aprobă de către conducerea instituţiei, cu avizul conform al ordonatorului principal de credite. [1]

Bugetul fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate şi *bugetul asigurărilor pentru şomaj* se aprobă ca anexă la legea bugetului de stat, respectiv la legea bugetului asigurărilor sociale de stat. Execuţia bugetelor fondurilor speciale se efectuează potrivit prevederilor legilor de constituire a acestora (Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătăţii, cu modificările şi completările ulterioare pentru fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate) şi Legii nr. 500/ 2002 privind finanţele publice.

Ministerul Finanţelor Publice elaborează, administrează şi execută *bugetul Trezoreriei Statului*, care se aprobă de către Guvernul României. Prin bugetul Trezoreriei Statului se mobilizează resursele din activitatea trezoreriei care sunt folosite în principal pentru plata serviciului datoriei publice, a dobânzilor la disponibilităţile păstrate în contul curent general al Trezoreriei Statului şi pentru cheltuieli de funcţionare a unităţilor Trezoreriei Statului.[2]

Bugetele instituţiilor publice autonome se aprobă de către organele abilitate în acest scop prin legi speciale.

Bugetele instituţiilor publice finanţate integral din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat şi bugetele fondurilor speciale, după caz, se aprobă de către ordonatorul de credite ierarhic superior al acestora, iar cele finanţate *parţial* din bugetele mai sus menţionate se aprobă prin lege, ca anexe la bugetele ordonatorilor principali de credite.[3]

Bugetul fondurilor provenite din credite externe contractate sau garantate de stat şi ale căror rambursare, dobânzi şi alte costuri se asigură din fonduri publice se aprobă, de asemenea, prin lege. Fondurile provenite din credite externe sunt prevăzute şi aprobate ca anexă la bugetul de stat. Bugetul fondurilor externe are doar o parte de cheltuieli deoarece cealaltă parte este prevăzută a fi realizată din sume aferente creditelor externe. Creditele externe nu sunt considerate un venit bugetar.[4]

Bugetul fondurilor externe nerambursabile se aprobă prin lege, aceste fonduri fiind prevăzute şi aprobate ca anexă la legea bugetului de stat. El cuprinde doar o parte de cheltuieli deoarece sunt prevăzute cheltuieli ce se autorizează a fi realizate din sumele aferente fondurilor externe nerambursabile.

Prin consolidare bugetară se realizează o agregare a bugetelor componente ale bugetului general consolidat, urmată de eliminarea transferurilor de sume dintre două bugete componente, în vederea evitării dublei evidenţieri a acestora. Operaţiunea de consolidare poate fi efectuată utilizând prevederile bugetare pentru stabilirea ţintei de deficit asumate, după cum poate fi realizată şi pe execuţie pentru a determina nivelul de deficit efectiv realizat la nivelul perioadei analizate.[5]

---

[1] Mardiros, D.N., Scorţescu, F.I., *Contabilitate publică*, Editura Ion Ionescu de la Brad, Iaşi, 2007, p. 57

2*** Nota de fundamentare - H.G. nr. 1422/04.12.2003 privind aprobarea bugetului Trezoreriei Statului pe anul 2004, publicata în M.Of. nr. 897/15.12.2003

[3] *** *Legea nr. 500/11.06.2002 privind finanţele publice*, publicată în Monitorul Oficial nr. 597/13.08.2002, cu modificările şi completările ulterioare, art. 2, pct. 6

[4] Moşteanu, T., Attila, G., *Op. cit,* p. 86

[5] Moşteanu, T., Attila, G., *Op. cit*., p. 87.

Teste de verificare
TV 2.1.1
1. Ce cuprinde sistemul bugetar din România?
2. Cine aprobă bugetele instituţiilor publice autonome?
Răspuns:

2.1.2. Principiile şi regulile procesului bugetar

Conform *Legii nr. 500/2002 privind finanţele publice* precum şi a *Legii 273/2006 privind finanţele publice locale,* modificate şi completate, procesul bugetar presupune etape consecutive de elaborare, aprobare, executare, control şi raportare ale bugetului, care se încheie cu aprobarea contului general de execuţie a acestuia. Execuţia bugetară reprezintă, practic, activitatea de încasare a veniturilor bugetare şi de efectuare a plăţii cheltuielilor aprobate prin buget.

La baza elaborării şi executării bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor locale, precum şi a celorlalte bugete stau următoarele principii:

- ***universalitatea*** – potrivit căruia veniturile şi cheltuielile se includ în buget în totalitate, în sume brute. Veniturile bugetare nu pot fi afectate direct unei cheltuieli bugetare anume, cu excepţia donaţiilor şi sponsorizărilor, care au stabilite destinaţii distincte[1]. Aplicarea acestui principiu în elaborarea bugetului permite cunoaşterea atât a veniturilor totale pe care statul sau unitatea administrativ-teritorială urmează să le încaseze în perioada considerată, cât şi destinaţia ce va fi dată acestora[2];
- ***publicitatea*** - este asigurată prin faptul că sistemul bugetar este deschis şi transparent, realizându-se prin: dezbaterea publică a proiectelor de buget, cu prilejul aprobării acestora; dezbaterea publică a conturilor generale anuale de execuţie a bugetelor, cu prilejul aprobării acestora; publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I, a actelor normative de aprobare a bugetelor şi conturilor anuale de execuţie a acestora şi prin mijloacele de informare în masă, pentru difuzarea informaţiilor asupra conţinutului bugetului, exceptând informaţiile şi documentele nepublicabile, prevăzute de lege[3];
- ***unitatea*** - este principiul potrivit căruia veniturile şi cheltuielile bugetare se înscriu într-un singur document pentru a se asigura utilizarea eficientă şi monitorizarea fondurilor publice. Conform articolului 10, alin (2) din Legea 500/2002 modificată şi completată, este interzisă elaborarea de acte normative prin care se creează cadrul legal pentru constituirea de venituri care pot fi utilizate în sistem extrabugetar, cu excepţia prevederilor art. 67[4]. În cazul în care, prin acte normative la nivel de lege, se aprobă ca instituţiile publice prevăzute la art. 62 alin. (1) lit. a) să obţină venituri proprii, acestea vor fi considerate instituţii publice finanţate din venituri proprii şi subvenţii acordate de la bugetul de stat, de la bugetul asigurărilor sociale de stat şi bugetele fondurilor speciale, după caz. Reunirea într-un singur document a tuturor veniturilor şi cheltuielilor bugetare permite cunoaşterea clară a surselor de venituri, a destinaţiei cheltuielilor şi a naturii echilibrate sau deficitare a bugetului[5];

---

[1] *** *Legea nr. 500/2002,* modificată şi completată, art. 8, alin. (1) şi (2).

[2] Mardiros, D.N., Scorţescu, F.I., *Op. cit,* p. 58.

[3] *** *Legea nr. 500/2002,* modificată şi completată, art.9.

[4]Conform art. 67 din *Legea 500/2002* modificată şi completată „Guvernul poate aproba înfiinţarea de activităţi finanţate integral din venituri proprii pe lângă unele instituţii publice sau schimbarea sistemului de finanţare a unor instituţii publice, din finanţate potrivit prevederilor art. 62 alin. (1) lit. a) şi lit. b) în finanţate în conformitate cu prevederile art. 62 alin. (1) lit. b) şi c), după caz, stabilind totodată domeniul de activitate, sistemul de organizare şi funcţionare a acestor activităţi, categoriile de venituri şi natura cheltuielilor".

[5] Mardiros, D.N., Scorţescu, F.I., *Op. cit,* p. 58.

- ***anualitatea*** - constă în aceea că veniturile şi cheltuielile bugetare sunt aprobate prin lege pe o perioadă de un an care corespunde *exerciţiului bugetar*. Conform articolului 11, alin (2) din Legea 500/2002, toate operaţiunile de încasări şi plăţi efectuate în cursul unui an bugetar în contul unui buget aparţin exerciţiului corespunzător de execuţie a bugetului respectiv;
- ***specializarea bugetară*** - se referă la faptul că veniturile şi cheltuielile bugetare se înscriu şi se aprobă în buget pe surse de provenienţă şi, respectiv pe categorii de cheltuieli, grupate după natura lor economică şi destinaţia acestora, potrivit clasificaţiei bugetare;
- ***unitatea monetară*** - constă în aceea că toate operaţiunile bugetare se exprimă în monedă naţională.

Legea 273/2006 privind finanţele publice locale precizează că cheltuielile unui buget se acoperă integral din veniturile bugetului respectiv, inclusiv din excedentul anilor precedenţi.[1]

În ceea ce priveşte regulile privind cheltuielile bugetare, Legea privind finanţele publice şi Legea privind finanţele publice locale prevăd următoarele[2]:

- cheltuielile bugetare au destinaţie precisă şi limitată şi sunt determinate de autorizările conţinute în legi specifice şi în legile bugetare anuale;
- nici o cheltuială nu poate fi înscrisă în bugetele prevăzute de lege şi nici angajată şi efectuată din aceste bugete, dacă nu există bază legală pentru respectiva cheltuială;
- nici o cheltuială din fonduri publice nu poate fi angajată, ordonanţă şi plătită dacă nu este aprobată potrivit legii şi nu are prevederi bugetare.

În cazul în care se fac propuneri de acte normative/măsuri/politici a căror aplicare atrage micşorarea veniturilor sau majorarea cheltuielilor aprobate prin buget, se va întocmi o fişă financiară, în care se vor înscrie efectele financiare asupra bugetului general consolidat care trebuie să aibă în vedere[3]:

- schimbările anticipate în veniturile şi cheltuielile bugetare pentru anul curent şi următorii 4 ani;
- estimări privind eşalonarea creditelor bugetare şi a creditelor de angajament, în cazul acţiunilor multianuale care conduc la majorarea cheltuielilor;
- măsurile avute în vedere pentru acoperirea majorării cheltuielilor sau a minusului de venituri pentru a nu influenţa deficitul bugetar.

În cazul propunerilor legislative, Guvernul va transmite Camerei Deputaţilor sau Senatului, după caz, fişa financiară în termen de 45 de zile de la data primirii solicitării.

Teste de verificare
TV 2.1.2
1. Enumeraţi principiile care stau la baza elaborării bugetului de stat.
2. Ce presupune principiul unităţii monetare?
Răspuns:

2.1.3. Ordonatorii de credite şi atribuţiile acestora în domeniul financiar-contabil

Sumele aprobate prin buget, reprezentând limita maximă până la care se poate ordonanţa şi efectua plăţi în cursul anului bugetar pentru angajamentele legale contractate în cursul exerciţiului bugetar şi/sau în exerciţiile anterioare se numesc ***credite bugetare***[4].

---

[1] ****Legea 273/2006 privind finanţele publice locale,* modificată şi completată, art 13.

[2] **** *Legea nr. 500/2002* modificată şi completată, art.14 şi *Legea 273/2006* modificată, art. 14.

[3] **** *Legea nr. 500/2002* modificată şi completată, art.13.

[4] **** *Legea nr. 500/2002* modificată şi completată, art. 2, alin 1.

Repartizarea şi utilizarea creditelor bugetare este încredinţată *ordonatorilor de credite*. Aceştia sunt conducătorii instituţiilor publice care au competenţe şi responsabilităţi în elaborarea şi execuţia bugetului şi a modului de gestionare a patrimoniului instituţiei.[1] Ordonatorii de credite se pot grupa în funcţie de 2 criterii:[2]

a) în raport de bugetul de la care sunt finanţate instituţiile pe care le conduc, aceştia pot fi: ordonatori de credite finanţaţi din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, din bugetul fondurilor speciale, din bugetele locale şi din alte bugete;

b) *în funcţie de drepturile şi obligaţiile ce le revin în procesul execuţiei bugetare,* ordonatorii de credite pot fi: principali, secundari şi terţiari.

Ordonatorii principali de credite sunt miniştrii, conducătorii celorlalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale, conducătorii altor autorităţi publice şi conducătorii instituţiilor publice autonome. Ei pot delega această calitate înlocuitorilor de drept, secretarilor generali sau altor persoane cu funcţii de conducere în ministerul ori în organul de stat pe care îl conduc. Prin actul de delegare ordonatorii principali de credite vor preciza limitele şi condiţiile delegării.

Ordonatorii principali de credite repartizează creditele bugetare aprobate prin bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul fondurilor speciale şi prin bugetul instituţiilor publice autonome, pentru bugetul propriu şi pentru bugetele instituţiilor publice ierarhic inferioare, ai căror conducători sunt ordonatori secundari sau terţiari de credite, după caz, în raport cu sarcinile acestora cuprinse, potrivit legii, în bugetele respective şi aprobă efectuarea cheltuielilor din bugetul propriu, cu respectarea dispoziţiilor legale.

Ordonatorii secundari de credite sunt conducătorii instituţiilor publice cu personalitate juridică din subordinea ordonatorilor principali de credite. Ei au competenţa de a repartiza creditele bugetare aprobate pentru bugetul propriu şi pentru bugetele instituţiilor publice subordonate, ai căror conducători sunt ordonatori terţiari de credite, în raport cu sarcinile acestora şi de a aproba efectuarea cheltuielilor din bugetele proprii, cu respectarea dispoziţiilor legale.

Subvenţiile de orice fel, prevăzute a se acorda din bugetul de stat regiilor autonome, societăţilor/companiilor naţionale şi societăţilor comerciale cu capital majoritar sau integral de stat, se cuprind şi se execută prin bugetele ordonatorilor principali sau secundari de credite, după caz, potrivit Normelor metodologice stabilite de Ministerul Finanţelor Publice.

Ordonatorii terţiari de credite sunt conducătorii instituţiilor publice cu personalitate juridică din subordinea ministerelor, celorlalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale şi a autorităţilor administrative centrale autonome, finanţate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale şi din bugetele instituţiilor publice autonome, după caz.

Aceşti ordonatori de credite utilizează creditele bugetare ce le-au fost repartizate de către ordonatorii principali sau secundari, după caz, numai pentru realizarea sarcinilor instituţiilor publice pe care le conduc, potrivit prevederilor din bugetele aprobate şi în condiţiile stabilite prin dispoziţiile legale. De altfel, toţi ordonatorii de credite se află în situaţie de egalitate din punct de vedere al obligaţiei de a angaja şi de a utiliza creditele bugetare numai în limita prevederilor şi destinaţiilor aprobate, pentru cheltuieli strict legate de activitatea instituţiilor publice respective şi cu respectarea dispoziţiilor legale.[3]

Angajarea şi ordonanţarea cheltuielilor se efectuează, potrivit dispoziţiilor legale, numai cu viza prealabilă de *control financiar propriu*. Operaţiunile supuse *controlului financiar preventiv delegat* se exercită de către Ministerul Finanţelor Publice, conform legislaţiei în domeniu.

Ordonatorii principali de credite ai bugetelor locale sunt preşedinţii consiliilor judeţene, primarul general al municipiului Bucureşti şi primarii celorlalte unităţi administrativ – teritoriale.

---

[1] Tiron Tudor, A., Gherasim, I., *Contabilitatea instituţiilor publice*, Editura Dacia, Cluj Napoca, 2002, p. 15.

[2] Mardiros, D.N., Scorţescu, F.I., *Op. cit,* p. 62

[3] Mardiros, D.N., Scorţescu, F.I., *Op. cit,* p. 64

Conducătorii instituţiilor publice cu personalitate juridică, cărora li se alocă fonduri din bugetele prevăzute în Legea 273/ 2006 privind finanţele publice locale sunt ordonatori de credite secundari sau terţiari. *Cei secundari* sunt conducătorii instituţiilor publice cu personalitate juridică din subordinea ordonatorilor principali de credite, iar *cei terţiari* sunt conducătorii instituţiilor publice din subordinea ordonatorilor principali sau secundari de credite.

Angajarea, lichidarea şi ordonanţarea cheltuielilor din fondurile publice se aprobă de ordonatorul de credite, iar plata acestora se efectuează de către conducătorul compartimentului financiar-contabil/persoana responsabilă cu efectuarea plăţii. Excepţie de la această prevedere face plata cheltuielilor la comune şi la instituţiile publice la care compartimentul financiar – contabil are un număr de personal mai mic de 5 persoane. Asupra tuturor operaţiunilor care afectează fondurile publice şi/sau patrimoniul public şi privat se exercită *controlul financiar preventiv propriu* şi *auditul public intern*. Angajarea şi ordonanţarea cheltuielilor se efectuează numai cu viza prealabilă de control financiar, care atestă respectarea dispoziţiilor legale, încadrarea în creditele bugetare aprobate şi destinaţia acestora. Formarea şi utilizarea fondurilor publice şi contul de execuţie a bugetelor locale sunt supuse controlului Curţii de Conturi, potrivit legii.

Teste de verificare
TV 2.1.3
1. Ce înseamnă credite bugetare?
2. Enumeraţi ordonatorii principali de credite
Răspuns:

2.1.4. Veniturile şi cheltuielile publice

Componentele bugetului, respectiv *veniturile* şi *cheltuielile* se grupează conform clasificaţiei bugetare într-o ordine obligatorie şi după criterii unitare şi precis determinate atât în faza de elaborare, cât şi în faza de execuţia a bugetelor. Astfel, veniturile sunt structurate pe capitole şi subcapitole, iar cheltuielile pe părţi, capitole, subcapitole, paragrafe şi titluri, articole şi alineate, după caz.

Legea 500/2002 privind finanţele publice şi Legea 273/2006 privind finanţele publice locale reglementează modul de formare, administrare, întrebuinţare şi control al veniturilor financiare ale statului, unităţilor administrativ-teritoriale şi ale instituţiilor publice. Veniturile publice se concretizează în încasări din impozite, taxe, contribuţii, amenzi, penalităţi, vărsăminte din veniturile instituţiilor publice, venituri din închirierea şi concesionarea terenurilor şi alte bunuri proprietate de stat, împrumuturi, donaţii, ajutoare. Acestea pot fi:

a) veniturile bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, fondurilor speciale şi veniturile extraordinare ale instituţiilor publice;

b) veniturile bugetelor locale şi veniturile extrabugetare ale instituţiilor publice de interes local.

Veniturile bugetului de stat sunt aprobate prin legea bugetară anuală şi au în structura lor următoarele categorii [1]:

I. VENITURI CURENTE

A. Venituri fiscale

A1. Impozit pe venit, profit şi câştiguri din capital

A1.1. Impozit pe venit, profit şi câştiguri din capital de la persoane juridice

A1.2. Impozit pe venit, profit şi câştiguri din capital de la persoane fizice

[1]*** *Ordinul nr.1.954 din 16 decembrie 2005 al ministrului finanţelor publice pentru aprobarea Clasificaţiei indicatorilor privind finanţele publice*, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 1176/27.12.2005, anexa 1.

A1.3. Alte impozite pe venit, profit şi câştiguri din capital

A2. Impozit pe salarii

A3. Impozite şi taxe pe proprietate

A4. Impozite şi taxe pe bunuri şi servicii (TVA, alte impozite şi taxe generale pe bunuri şi servicii, accize, taxe pe servicii specifice etc.)

A5. Impozit pe comerţul exterior şi tranzacţiile internaţionale

A6. Alte impozite şi taxe fiscale

B. Contribuţii de asigurări

C. Venituri nefiscale

C1. Venituri din proprietate (venituri din proprietate şi venituri din dobânzi)

C2. Vânzări de bunuri şi servicii

II. VENITURI DIN CAPITAL (Venituri din valorificarea unor bunuri)

III. OPERAȚIUNI FINANCIARE (*Încasări din rambursarea împrumuturilor acordate)*

IV. SUBVENȚII.

Veniturile bugetului asigurărilor sociale de stat cuprind venituri curente şi subvenţii. Veniturile curente provin din contribuţiile persoanelor juridice şi ale angajaţilor la asigurările sociale.

Veniturile bugetelor locale se constituie din[1]:

a. *venituri proprii* (formate din: impozite, taxe, contribuţii, alte vărsăminte, alte venituri şi cote defalcate din impozitul pe venit);
b. *sume defalcate din unele venituri ale bugetului de stat;*
c. *subvenţii primite de la bugetul de stat şi de la alte bugete;*
d. *donaţii şi sponsorizări;*
e. *sume primite de la Uniunea Europeană şi/sau alţi donatori în contul plăţilor efectuate şi prefinanţări.*

Fundamentarea veniturilor proprii ale bugetelor locale se bazează pe constatarea, evaluarea şi inventarierea materiei impozabile şi a bazei de impozitare în funcţie de care se calculează impozitele şi taxele aferente, evaluarea serviciilor prestate şi a veniturilor obţinute din acestea, precum şi pe alte elemente specifice, în scopul evaluării corecte a veniturilor. Donaţiile şi sponsorizările se cuprind, prin rectificare bugetară locală, în bugetul de venituri şi cheltuieli numai după încasarea lor [2].

Sistemul de finanţare pe bază de bugete se realizează prin intermediul veniturilor bugetare ca ansamblu al resurselor băneşti ce se colectează în baza prevederilor legale şi a hotărârii consiliilor locale în limita competenţelor legale. Impozitele, taxele şi alte venituri ale bugetelor sunt reglementate prin acte normative, acestea putând fi actualizate prin legile bugetare anuale în corelaţie cu modificările aduse legislaţiei fiscale[3].

Trebuie făcută distincţia între cheltuielile publice şi cheltuielile bugetare[4]. Astfel, *cheltuielile publice* se referă la totalitatea cheltuielilor efectuate prin intermediul instituţiilor publice care se acoperă fie de la buget, fie din fondurile extrabugetare sau bugetele proprii ale instituţiilor, pe seama veniturilor obţinute de acestea şi lăsate la dispoziţia lor potrivit legii. *Cheltuielile bugetare* se referă numai la acele cheltuieli care se acoperă de la bugetul de stat, din bugetele locale, din bugetul asigurărilor sociale de stat, din bugetele fondurilor speciale.

Cheltuielile publice apar în faza de repartizare a resurselor financiare publice pe diferite destinaţii pentru realizarea obiectivelor cuprinse în programele guvernamentale şi locale privind activitatea socială, economică sau de altă natură desfăşurată de acestea. Acestea reprezintă plăţi efectuate din resurse mobilizate pe diverse căi pentru achiziţia de bunuri sau prestări de servicii necesare îndeplinirii diferitelor obiective şi cuprind:

---

[1] *** *Legea 273/2006* modificată, art. 5, alin.1.

[2] *** *Legea 273/2006* modificată, art. 5, alin. 2.

[3] Tiron Tudor, A., Gherasim, I., *Op. cit.*, p. 20.

[4] Văcărel, I., *Finanţe publice*, Editura Didactică şi Pedagogică, ediţia a II-a, Bucureşti, 1999, p. 97.

a) cheltuieli efectuate de administraţiile publice centrale din fondurile bugetare, extrabugetare şi fonduri speciale;

b) cheltuieli efectuate de administraţiile publice locale din fondurile bugetare şi extrabugetare.

O altă grupare a cheltuielilor publice are în vedere sursele de finanţare şi din acest punct de vedere se identifică:

1.cheltuieli bugetare acoperite din resursele financiare ale bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale, bugetele locale, bugetele instituţiilor publice autonome;

2.cheltuieli extrabugetare acoperite din resursele financiare constituite în afara bugetului (apar în bugetele de venituri şi cheltuieli extrabugetare ale instituţiilor publice);

3.cheltuieli acoperite din fonduri cu destinaţie specială;

4.cheltuieli efectuate din bugetul trezoreriei publice.

Cheltuielile bugetare sunt cuprinse în bugetele definite în cadrul sistemului de bugete sub forma creditelor bugetare.

Un loc important în execuţia bugetelor îl are *repartizarea pe trimestre a veniturilor şi cheltuielilor publice* stabilite prin legile bugetare anuale, în funcţie de termenele de încasare a veniturilor şi de perioada în care este necesară efectuarea cheltuielilor.

Operaţiunea prin care se diminuează creditul de angajament şi/sau creditul bugetar de la o subdiviziune a clasificaţiei bugetare şi/sau program/ proiecte şi programe cu finanţare din fonduri externe, care prezintă disponibilităţi, şi se majorează corespunzător o altă subdiviziune şi/sau program/ proiecte cu finanţare din fonduri externe la care fondurile sunt insuficiente, cu respectarea dispoziţiilor legale de efectuare a operaţiunilor respective, în cadrul bugetului aceluiaşi ordonator principal de credite poartă denumirea de *virare de credite bugetare*[1].

Virările de credite bugetare de la un capitol de cheltuieli la alt capitol al clasificaţiei bugetare sau de la un program la altul se poate efectua înainte de angajarea cheltuielilor, începând cu trimestrul al III-lea al anului bugetar, în limita de 20% din prevederile capitolului bugetar, aprobate prin legea bugetară anuală la nivelul ordonatorului principal de credite, şi de 10% din prevederile programului, cumulat la nivelul unui an, care urmează a se suplimenta, cu cel puţin o lună înainte de angajarea cheltuielilor, cu acordul Ministerului Finanţelor Publice[2].

Teste de verificare
TV 2.1.4
1. Ce venituri curente cunoaşteţi?
2. Cum pot fi clasificate cheltuielile bugetare în funcţie de sursele de finanţare?
Răspuns:

2.1.5. Clasificaţia bugetară a cheltuielilor

Clasificarea cheltuielilor se poate face după mai multe criterii, şi anume: administrativ, funcţional şi economic[3].

Clasificarea administrativă a cheltuielilor are la bază natura instituţiei prin care se efectuează cheltuielile publice: ministere, agenţii guvernamentale, instituţii publice autonome, unităţi administrativ teritoriale. O asemenea grupare este importantă deoarece alocaţiile bugetare se stabilesc pe beneficiari.

[1] *** Legea nr. 500/2002 modificată şi completată, art. 2, alin 1.

[2] Ibidem, art. 47, alin. 9 și 10.

[3] Tiron Tudor, A., Gherasim, I., *Op. cit.*, p. 21.

Clasificaţia funcţională are în vedere gruparea cheltuielilor după profilul activităţilor determinate de multitudinea serviciilor publice prin intermediul cărora se îndeplinesc funcţiile statului. O asemenea clasificare ţine seama de domeniile, ramurile şi sectoarele spre care sunt dirijate resursele financiare publice şi de alte destinaţii ale cheltuielilor cum ar fi: transferurile între diferite nivele ale administraţiei publice, plata dobânzilor şi datoria publică sau constituirea de rezerve la dispoziţia autorităţii executive.

Conform clasificaţiei indicatorilor privind finanţele publice, cheltuielile se grupează în părţi, capitole, subcapitole şi paragrafe. Denumirea fiecărei **părţi** este menită să precizeze destinaţia categoriilor de cheltuieli publice. Categoriile de cheltuieli publice din părţile de cheltuieli se împart diferenţiat pe **capitole**. Cheltuielile fiecărui capitol se divid pe **subcapitole**, iar **paragrafele** reflectă elementele componente ale subcapitolului.

Conform clasificaţiei funcţionale, există 6 părţi de cheltuieli, şi anume:

I. Servicii publice generale;
II. Apărare, ordine publică şi siguranţă naţională;
III. Cheltuieli social - culturale;
IV. Servicii şi dezvoltare publică, locuinţe, mediu şi ape;
V. Acţiuni economice;
VI. Rezerve, excedent/deficit.

Fiecare parte de cheltuieli cuprinde două sau mai multe capitole care, la rândul lor, se subdivid, în subcapitole potrivit destinaţiei cheltuielilor publice.

Clasificaţia economică a cheltuielilor publice are în vedere natura acestora. O astfel de detaliere a cheltuielilor după natura lor se realizează cu ajutorul titlurilor, articolelor şi aliniatelor, a căror simbolizare şi denumire sunt stabilite, de asemenea, prin clasificaţia indicatorilor privind finanţele publice. Conform clasificaţiei economice, există următoarele titluri de cheltuieli:

Titlul I Cheltuieli de personal (salarii, contribuţii pentru asigurări sociale de stat, contribuţii la bugetul asigurărilor pentru şomaj, contribuţii pentru asigurări sociale de sănătate, deplasări, detaşări, transferuri etc.)

Titlul II Bunuri şi servicii (hrană, medicamente şi materiale sanitare, reparaţii curente etc.)

Titlul III Dobânzi

Titlul IV Subvenţii

Titlul V Fonduri de rezervă

Titlul VI Transferuri între unităţi ale administraţiei publice

Titlul VII Alte transferuri

Titlul VIII Proiecte cu finanţare din fonduri externe nerambursabile (FEN) postaderare

Titlul IX Asistenţa socială

Titlul X Proiecte cu finanţare din fonduri externe nerambursabile aferente cadrului financiar 2014-2020

Titlul XI Alte cheltuieli

Titlul XII „Proiecte cu finanțare din sumele reprezentând asistența financiară nerambursabilă aferentă PNRR”

Titlul XIII „ Proiecte cu finanțare din sumele aferente componentei de împrumut a PNRR”

Titlul XIV Cheltuieli aferente programelor cu finantare rambursabila

Titlul XV Active nefinanciare

Titlul XVI Active financiare

Titlul XVII Fondul naţional de dezvoltare

Titlul XVIII Împrumuturi

Titlul XIX Rambursari de credite

Titlul XX Operaţiuni în curs de clarificare

Titlul XXI Plăţi efectuate în anii precedenţi şi recuperate în anul curent

Titlul XXII Rezerve, excedent/deficit

Fiecare cheltuială din cele grupate pe destinaţiile principale este divizată din punct de vedere al structurii economice, pe alte grupe de cheltuieli, şi anume[1]:

- **Cheltuieli curente;**
- **Cheltuieli de capital;**
- **Cheltuieli aferente operaţiunilor financiare (împrumuturi acordate şi rambursări de credite).**

În clasificaţia economică a cheltuielilor, natura cheltuielilor curente, de capital şi a celor reprezentând operaţiuni financiare este specificată cu ajutorul ***titlurilor***, iar în cadrul acestora cheltuielile se desfăşoară pe ***articole*** şi ***aliniate***. Titlurile de cheltuieli sunt redate prin simboluri formate din 2 cifre, iar aliniatele sunt codificate prin simboluri formate din şase cifre.

Cheltuielile curente sunt acele cheltuieli efectuate în cursul perioadei pentru funcţionarea instituţiilor publice. Acestea apar sub forma cheltuielilor de personal, bunuri şi servicii, dobânzi aferente datoriei publice şi altor dobânzi, subvenţii, fonduri de rezervă, transferuri între unităţile administraţiei publice, alte transferuri, asistenţei sociale şi a altor cheltuieli.

De exemplu, titlul I *"Cheltuieli de personal"* (***cod 10***) se referă la cheltuielile cu salariile şi contribuţiile aferente salariilor (contribuţia privind asigurările sociale, contribuţia la bugetul asigurărilor pentru şomaj, contribuţiile pentru asigurări sociale de sănătate etc.) Pentru cheltuielile salariale se folosesc articolele ***10.01*** *"Cheltuieli salariale în bani"* şi ***10.02*** *"Cheltuieli salariale în natură"*, iar pentru contribuţiile aferente salariilor ***10.03*** *"Contribuţii"*. Fiecare din aceste articole de cheltuieli cuprinde mai multe aliniate. De exemplu, articolul ***10.01*** *"Cheltuieli salariale în bani"* cuprinde aliniatele *10.01.01 "Salarii de bază", 10.01.02 "Salarii de merit", 10.01.03 "Indemnizaţie de conducere"* etc.

Cheltuielile de capital se referă la cheltuielile cu activele fixe neamortizabile, cheltuielile privind rezerva de stat şi de mobilizare, precum şi cheltuielile cu reparaţiile capitale.

Teste de verificare
TV 2.1.5
1. Ce se are în vedere la clasificaţia economică a cheltuielilor publice?
2. Ce părţi de cheltuieli cuprinde clasificaţia funcţională?
Răspuns:

2.2. Răspunsuri şi comentarii la testele de verificare

TV 2.1.1
1. *Sistemul bugetar din România* este un sistem unitar de bugete care cuprinde: bugetul de stat; bugetul asigurărilor sociale de stat; bugetele locale; bugetele fondurilor speciale; bugetul trezoreriei statului, bugetele instituţiilor publice autonome; bugetele instituţiilor şi serviciilor publice finanţate integral sau parţial din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat şi bugetele fondurilor speciale, după caz; bugetele instituţiilor şi serviciilor publice finanţate integral sau parţial din venituri proprii; bugetul fondurilor provenite din credite externe contractate sau garantate de stat şi ale căror rambursare, dobânzi şi alte costuri se asigură din fonduri publice; bugetul fondurilor externe nerambursabile.
2. *Bugetele instituţiilor publice autonome* se aprobă de către organele abilitate în acest scop prin legi speciale.

[1] Mardiros, D.N., Scorţescu, F.I., *Op. cit,* p. 103.

TV 2.1.2
1. Principiile care stau la baza elaborării bugetului de stat sunt: universalitatea, publicitatea, unitatea, anualitatea, specializarea bugetară, unitatea monetară.
2. *Principiul unităţii monetare* impune ca toate operaţiunile bugetare se exprimă în monedă naţională.
TV 2.1.3
1. *Creditele bugetare* reprezintă sumele aprobate prin buget, reprezentând limita maximă până la care se poate ordonanţa şi efectua plăţi în cursul anului bugetar pentru angajamentele legale contractate în cursul exerciţiului bugetar şi/sau în exerciţiile anterioare.
2. *Ordonatorii principali de credite* sunt miniştrii, conducătorii celorlalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale, conducătorii altor autorităţi publice şi conducătorii instituţiilor publice autonome.
TV 2.1.4
1. *Veniturile curente* includ venituri fiscale, contribuţii de asigurări şi venituri nefiscale.
2. Având în vedere sursele de finanţare cheltuielile bugetar includ: *cheltuieli bugetare* acoperite din resursele financiare ale bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale, bugetele locale, bugetele instituţiilor publice autonome; *cheltuieli extrabugetare* acoperite din resursele financiare constituite în afara bugetului (apar în bugetele de venituri şi cheltuieli extrabugetare ale instituţiilor publice); *cheltuieli acoperite din fonduri cu destinaţie specială; cheltuieli efectuate din bugetul trezoreriei publice.*
TV 2.1.5
1. *Clasificaţia economică* a cheltuielilor publice are în vedere natura acestora, adică: salarii, contribuţii pentru asigurări sociale de stat, contribuţii la bugetul asigurărilor pentru şomaj, contribuţii pentru asigurări sociale de sănătate, deplasări, detaşări, transferuri, hrană, medicamente şi materiale sanitare, reparaţii curente etc.
2. Conform clasificaţiei funcţionale, există 6 părţi de cheltuieli, şi anume: servicii publice generale; apărare, ordine publică şi siguranţă naţională; cheltuieli social- culturale; servicii şi dezvoltare publică, locuinţe, mediu şi ape; acţiuni economice şi rezerve, excedent/deficit.

2.3. Teste grilă

A. Alegeţi varianta corectă de răspuns:
1. Precizaţi care sunt principiile care stau la baza elaborării şi executării bugetelor:
a) universalitatea, unitatea, anualitatea, specializarea bugetară, unitatea monetară, publicitatea, echilibrul bugetar;
b) publicitatea, specializarea bugetară, echilibrul bugetar, unitatea monetară, anualitatea, disponibilitatea;
c) anualitatea, durabilitatea, specializarea bugetară, unitatea monetară, echidistanţa;

2. Cum pot fi grupaţi ordonatorii de credite în funcţie de bugetul de la care sunt finanţate instituţiile pe care le conduc?
a) ordonatori de credite finanţaţi din bugetul de stat, din bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, din bugetul fondurilor speciale şi din alte bugete;
b) ordonatori de credite finanţaţi din bugetul centralizat, bugetul asigurărilor sociale de sănătate, din bugetul fondurilor speciale, din bugetele locale şi din alte bugete;
c) ordonatori de credite finanţaţi din bugetul fondurilor speciale, din bugetul programelor de dezvoltare, bugetul asigurărilor sociale de stat, din bugetele locale şi din alte bugete.

3. Cum pot fi grupaţi ordonatorii de credite în funcţie în funcţie de drepturile şi obligaţiile ce le revin în procesul execuţiei bugetare?
a) ordonatori de credite secundari, principali şi terţiari
b) ordonatori de credite primordiali, secundari şi terţiari

c) ordonatori de credite centrali, secundari şi terţiari

Total: 15 puncte (câte 5 puncte pentru fiecare grilă)

B. Răspundeţi pe scurt la următoarele întrebări:
1.Care este structura sistemului bugetar din ţara noastră?
2.Ce sunt ordonatorii de credite?
3. Ce sunt veniturile publice şi cum se clasică acestea?
4. Care este diferenţa dintre cheltuieli publice şi cheltuieli bugetare?
5. În ce constă clasificaţia funcţională a cheltuielilor publice?
Total: 25 puncte (câte 5 puncte pentru fiecare întrebare)

Total general: 40 puncte + 10 puncte din oficiu = 50 puncte

2.4. Bibliografie

1. Georgescu, I., Păvăloaia, L., *Contabilitate în administraţia publică*, Editura Universităţii „Al. I. Cuza" Iaşi, 2015
2. Mardiros, D.N., Scorţescu, F.I., *Contabilitate publică*, Editura Ion Ionescu de la Brad, Iaşi, 2007
3. Tiron-Tudor, A., Nistor, C.S., Cîrstea, A., *Contabilitatea instituţiilor publice din România*, Editura Fundaţiei pentru Studii Europene, Cluj Napoca, 2013
4. *** Legea nr. 500/11.06.2002 *privind finanţele publice*, publicat în Monitorul Oficial nr. 597/13.08.2002, cu modificările și completările ulterioare
5. *** O.M.F.P. nr. 1917/2005 *pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice*, publicat în Monitorul Oficial al României, Nr. 1186 bis/29.12.2005, cu modificările și completările ulterioare
6. *** Legea nr. 273/29.06.2006 *privind finanţele publice locale*, publicată în Monitorul Oficial nr.618/18.07.2006, cu modificările și completările ulterioare
7. *** *Legea contabilităţii* nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 454 /18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare.

Unitate de învăţare 3 ASPECTE GENERALE PRIVIND ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII PUBLICE

Cuprins

3.1. Organizarea sistemului instituţiilor publice 42
3.2. Reguli de bază privind conducerea contabilităţii în instituţiile publice 45
3.3. Documente şi registre contabile specifice instituţiilor publice 46
3.4. Planul de conturi al instituţiilor publice 51
3.5. Răspunsuri şi comentarii la testele de verificare 53
3.6. Teste grilă 53
3.7. Bibliografie 54

Obiectivele Unităţii de învăţare 3

La terminarea unităţii de învăţare cursanţii vor fi capabili să:

- precizeze ce sunt instituţiile publice şi cum se clasifică acestea
- precizeze principalele operaţiuni care trebuiesc reflectate în contabilitatea publice
- prezinte documentele justificative comune şi specifice contabilităţii instituţiilor publice, precum şi registrele contabile obligatorii
- prezinte modul în care sunt grupate conturile în planul de conturi al instituţiilor publice şi principalele caracteristici ale funcţionării acestor conturi

Timp de lucru 2 h

3.1. Organizarea sistemului instituţiilor publice

Conform Constituţiei României din 1991, modificată şi completată prin Legea de revizuire a Constituţiei României nr. 429/2003, cele trei funcţii ale statului (legislativă, executivă şi judecătorească) sunt exercitate prin intermediul autorităţilor publice. Prin ***autoritate publică*** se înţelege *un organ public, adică un colectiv organizat de oameni care exercită prerogativele de putere publică "fie printr-o activitate statală, fie printr-o activitate din administraţia locală autonomă"*[1].

Administraţia publică, ca formă a vieţii publice, poate fi definită ca ansamblul activităţilor Preşedintelui României, Guvernului, autorităţilor administrative autonome centrale, autorităţilor administrative autonome locale şi, după caz, structurilor subordonate acestora prin care, în regim de putere publică, se aduc la îndeplinire legile sau se prestează servicii publice"[2].

Activitatea puterii executive (administraţiei publice) este realizată de către organele specializate numite ***organe ale administraţiei publice*** care, din punct de vedere al atribuţiilor teritoriale pot fi: organe centrale şi organe locale. În sfera organelor administraţiei publice centrale se cuprind, în afara Guvernului, ministerelor, altor organe de specialitate ale administraţiei publice centrale şi servicii publice descentralizate ale ministerelor şi ale unora dintre celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale. Aceste ***noi organe*** îndeplinesc activităţi ale administraţiei publice centrale ce au caracter de prestaţie. Atunci când aceste prestaţii au caracter social-cultural sau sunt de altă natură, unităţile care le realizează sunt organizate ca ***instituţii publice***[3].

---

[1] Iorgovan, A., *Tratat de drept administrativ*, ediţia a II-a, vol. II, Editura Juridică Nemira, Bucureşti, 1996, p. 351, după Mardiros, D.N., Scorţescu, F.I., *Contabilitate publică*, Editura Ion Ionescu de la Brad, Iaşi, 2007, p. 11.

[2] *Idem*, p. 15.

[3] Mardiros, D.N., Scorţescu, F.I., *Op. cit*, p. 29.

Conform Legii finanţelor publice, instituţiile publice reprezintă denumirea generică ce include: Parlamentul, Administraţia Prezidenţială, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice, alte autorităţi publice, instituţiile publice autonome, precum şi instituţiile din subordinea acestora, indiferent de modul de finanţare a acestora[1].

Instituţiile publice funcţionează în cele mai diverse domenii de activitate, fiecare realizând prestaţiile specifice domeniului său, fără să încaseze venituri de la beneficiarii acestor prestaţii sau încasând tarife modice ori acoperindu-şi integral cheltuielile din venituri proprii. Funcţionarea *instituţiilor publice de interes naţional* este determinată de necesitatea satisfacerii intereselor membrilor societăţii, cum ar fi: pregătirea profesională pe calea învăţământului superior, ocrotirea sanitară a populaţiei, ridicarea nivelului cultural, artistic şi de civilizaţie a membrilor societăţii etc.

Instituţiile publice de interes naţional se înfiinţează prin lege sau potrivit legii de către Parlament, Guvern, ministere sau organe de specialitate ale administraţiei publice centrale. Mijloacele financiare necesare funcţionării acestora sunt asigurate, în principiu, de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat şi din bugetele fondurilor speciale, după caz. Există şi instituţii care se finanţează din venituri proprii şi din subvenţii de la bugetul de stat. Când prestaţiile de utilitate publică sunt de natură economică, unităţile care le realizează sunt organizate ca ***regii autonome*** şi ***companii/societăţi naţionale***.

La nivelul unităţilor administrativ teritoriale (comune, oraşe, judeţe) se organizează şi funcţionează *autorităţi ale administraţiei publice locale*, care au rolul de a soluţiona şi gestiona probleme ce ţin de interesul colectivităţilor locale. Consiliile locale şi primarii, precum şi consiliile judeţene şi preşedinţii consiliilor judeţene sunt autorităţi ale administraţiei publice locale care se caracterizează prin autonomie în sensul că nu există relaţii de subordonare între autorităţile publice locale şi consiliul judeţean, pe de-o parte, şi între consiliul local şi primar, pe de altă parte[2].

Autorităţile administraţiei publice locale au dreptul să instituie şi să perceapă impozite şi taxe locale, să elaboreze şi să aprobe bugetele de venituri şi cheltuieli ale unităţilor administrativ teritoriale, să se asocieze şi să coopereze cu alte autorităţi ale administraţiei publice locale din ţară sau din străinătate, să participe la iniţierea şi dezvoltarea unor programe de dezvoltare regională, să administreze sau să dispună de resursele financiare, precum şi de bunurile proprietate publică sau privată a comunelor, oraşelor sau judeţelor, conform principiului autonomiei locale.

Activităţile administraţiei publice locale cu caracter de prestaţie publică social-culturală sau de altă natură sunt realizate de ***instituţiile publice de interes local sau judeţean***. Acestea funcţionează în domenii de activitate diverse, precum: învăţământ, sănătate, cultură, asistenţă socială, agricultură, transporturi etc. Acestea sunt finanţate, în cea mai mare parte, prin intermediul bugetelor colectivităţilor locale, dar există şi instituţii finanţate din venituri proprii şi din subvenţii acordate de la buget. De regulă, acestea nu încasează venituri de la beneficiarii prestaţiilor sau încasează sume modice.

Conform Legii privind finanţele publice locale, *instituţiile publice locale* reprezintă denumirea generică, incluzând comunele, oraşele, municipiile, sectoarele municipiului Bucureşti, judeţele, municipiul Bucureşti, instituţiile şi serviciile publice din subordinea acestora, cu personalitate juridică, indiferent de modul de finanţare a activităţii acestora[3].

Când prestaţiile de utilitate publică de interes local sau judeţean sunt de natură economică, unităţile care le realizează sunt organizate ca regii autonome sau societăţi comerciale sub autoritatea administraţiei publice locale (de exemplu, transportul public de călători, salubrizarea localităţilor etc.).

Instituţiile publice se pot clasifica din mai multe puncte de vedere, şi anume[4]:

---

[1] *** *Legea nr. 500/2002* modificată și completată, art. 2, pct. 30.

[2] Mardiros, D.N., Scorţescu, F.I., *Op. cit,* p. 35.

[3] *** *Legea nr. 273/2006* modificată, art. 2, pct. 39.

[4] Tiron Tudor, A., Gherasim, I., *Op. cit.*, p. 13.

a) ***după natura activităţii***, deosebim:

- *instituţii de administraţie publică* - reprezentate de acele instituţii de interes central sau local care exercită puterea executivă, cum ar fi: Guvernul, ministerele, primăriile etc.;
- *instituţiile de specialitate cu caracter funcţional* - reprezentate de acele instituţii din domeniile învăţământ, cercetare, juridic, fiscal, cultural, apărare şi ordine publică, sănătate etc.;
- *instituţii deliberative* - adică acele instituţii care reprezintă puterea legislativă la nivel central şi local: Parlamentul, consiliile locale etc.

b) după sfera de interes se pot identifica următoarele tipuri de instituţii publice:

- *instituţii de interes naţional* - sunt acele instituţii care desfăşoară activităţi cu impact la nivel naţional;
- *instituţii de interes local* - sunt acele instituţii care desfăşoară activităţi de interes local.

c) după statutul juridic, există:

- *instituţii cu personalitate juridică – sunt instituţii care se caracterizează prin faptul că au patrimoniu propriu, cont curent deschis la trezorerie, întocmesc buget propriu de venituri şi cheltuieli, organizează şi conduc contabilitate proprie. Conducătorii acestor instituţii au calitatea de ordonatori de credite;*
- *instituţii fără personalitate juridică* - sunt acele instituţii care funcţionează ca entităţi distincte în subordinea sau pe lângă instituţii cu personalitate juridică dar nu conduc contabilitate proprie şi nu au cont curent la trezorerie, iar conducătorii acestora nu au calitatea de ordonatori de credite.

d) după nivelul ierarhic se poate vorbi de două categorii, şi anume:

- *instituţii ierarhic superioare - au competenţe şi drepturi în ceea ce priveşte organizarea activităţii, repartizarea şi folosirea fondurilor;*
- *instituţii ierarhic inferioare* – au acces la mijloace bugetare pentru nevoile lor numai prin intermediul instituţiilor ierarhic superioare.

e) ***după regimul de finanţare*** există următoarele categorii de instituţii publice:

- *instituţii finanţate integral din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale, bugetele locale, bugetele fondurilor speciale;*
- *instituţii finanţate din venituri proprii şi subvenţii acordate de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale, bugetele locale, bugetele fondurilor speciale;*
- *instituţii finanţate integral din venituri proprii.*

f) un alt criteriu de clasificare a instituţiilor publice este ***domeniul în care îşi manifestă autoritatea***. Distingem, astfel:

- *instituţii publice care acţionează în domeniul legislativ: Parlamentul (Camera Deputaţilor şi Senatul); consiliile judeţene, consiliile locale;*
- *instituţii care acţionează în domeniul executiv*: Guvernul; ministerele; Banca Naţională a României; prefecturile; primăriile;
- *instituţii publice care acţionează în domeniul judecătoresc*: Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie; Consiliul Superior al Magistraturii; instanţele judecătoreşti; tribunalele; parchetele.

Teste de verificare
TV 3.1
1. Definiţi autoritatea publică.
2. Cum pot fi clasificate instituţiile publice după natura activităţii şi ce tipuri de instituţii includ fiecare?
Răspuns:

3.2. Reguli de bază privind conducerea contabilităţii în instituţiile publice

Conform Legii nr. 82/1991 cu modificările și completările ulterioare, contabilitatea instituțiilor publice asigură informații ordonatorilor de credite cu privire la execuția bugetelor de venituri și cheltuieli, patrimoniul aflat în administrare, precum și pentru întocmirea contului general anual de execuție a bugetului de stat, a contului anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat, fondurilor speciale, precum și a conturilor anuale de execuție ale bugetelor locale.

Potrivit reglementărilor existente în domeniul finanţelor publice şi a contabilităţii, contabilitatea publică cuprinde[1]:

a) contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor bugetare, care să reflecte încasarea veniturilor şi plata cheltuielilor aferente exerciţiului bugetar;

b) contabilitatea generală bazată pe principiul constatării drepturilor şi obligaţiilor, care să reflecte evoluţia situaţiei financiare şi patrimoniale, precum şi excedentul sau deficitul patrimonial;

c) contabilitatea destinată analizării costurilor programelor aprobate.

Răspunderea pentru organizarea şi conducerea contabilităţii la instituţiile publice revine ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligaţia gestionării unităţii respective.

Instituţiile publice organizează şi conduc contabilitatea, de regulă, în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, contabilul şef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcţie. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare şi răspund împreună cu personalul din subordine de organizarea şi conducerea contabilităţii, în condiţiile legii.

Şeful compartimentului financiar-contabil este persoana care ocupă funcţia de conducere a compartimentului financiar-contabil şi răspunde şi de activitatea de încasare a veniturilor şi de plată a cheltuielilor sau una dintre persoanele care îndeplineşte aceste atribuţii în cadrul unei instituţiei publice care nu are în structura sa un compartiment financiar-contabil sau persoana care îndeplineşte aceste atribuţii pe bază de contract.

Instituţiile publice la care contabilitatea nu este organizată în compartimente distincte sau care nu au personal încadrat cu contract individual de muncă, pot încheia contracte de prestări de servicii în domeniul contabilităţii cu persoane fizice sau juridice, autorizate conform legii, membre ale Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România[2]. Încheierea contractelor se face cu respectarea reglementărilor privind achiziţiile publice de bunuri şi servicii. Plata serviciilor respective se face din fonduri publice cu această destinaţie.

Persoanele care răspund de organizarea şi conducerea contabilităţii trebuie să asigure, potrivit legii, condiţiile necesare pentru:

- organizarea şi conducerea corectă şi la zi a contabilităţii;
- organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv, precum şi valorificarea rezultatelor acesteia;
- respectarea regulilor de întocmire a situaţiilor financiare, depunerea la termen a acestora la organele în drept;
- păstrarea documentelor justificative, a registrelor şi situaţiilor financiare;
- organizarea contabilităţii de gestiune adaptate la specificul instituţiei publice.

Teste de verificare
TV 3.2
1. Ce cuprinde contabilitatea instituţiilor publice potrivit reglementărilor existente?
2. Ce condiţii trebuie asigurate pentru organizarea contabilităţii?
Răspuns:

[1] *** *OMFP nr. 1917/2005* cu modificările și completările ulterioare, cap. I, par. 1.1.

[2] *** *Legea contabilităţii nr. 82/1991*, republicată și modificată, art. 10.

3.3. Documente şi registre contabile specifice instituţiilor publice

Instituţiile publice consemnează operaţiunile economico-financiare în momentul efectuării lor în documente justificative pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fişe şi alte documente contabile, după caz.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condiţiile în care furnizează toate informaţiile prevăzute de normele legale în vigoare. Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat şi aprobat, precum şi a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Ca urmare a diversităţii operaţiunilor economico-financiare care au loc într-o instituţie, documentele care se întocmesc pentru consemnarea acestora se clasifică după mai multe criterii, şi anume:

a) După forma de prezentare, pot exista:

- *documente tipizate* - se întocmesc pe formulare tip, strict determinate, a căror folosire este obligatorie;
- *documente netipizate* - se întocmesc pe formulare specifice anumitor ramuri sau domenii de activitate.

b) După regimul de tipărire şi folosire a formularelor utilizate la întocmirea documentelor justificative se disting:

- *formulare cu regim special* - pentru care există reglementări exprese de tipărire, completare, circulaţie şi păstrare;
- *formulare fără regim special* - documentele care se utilizează cu respectarea normelor generale de întocmire, circulaţie şi păstrare.

Formularele comune pe economie, care nu au un regim special de înscriere şi numerotare, privind activitatea financiară şi contabilă, pot fi adaptate în funcţie de specificul şi necesităţile instituţiilor publice, cu condiţia respectării conţinutului minimal de informaţii şi a normelor de întocmire şi utilizare a acestora.

În contabilitatea instituţiilor publice, înregistrările se fac, în cea mai mare parte, pe baza documentelor comune tuturor ramurilor de activitate (facturi, bonuri de consum, chitanţe, state de plată a salariilor etc.). Însă, se folosesc şi documente specifice dintre care mai importante sunt:

- *cerere de deschidere a creditelor bugetare;*
- *dispoziţie bugetară privind repartizarea creditelor bugetare*;
- *dispoziţie bugetară privind retragerea creditelor bugetare;*
- *fişa pentru operaţiuni bugetare.*

În vederea deschiderii creditelor bugetare, ordonatorii principali de credite întocmesc *cererea de deschidere a creditelor bugetare* pentru fiecare capitol de cheltuieli aprobat prin lege. Se utilizează pentru deschiderea creditelor bugetare din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale, bugetul Fondului pentru mediu, bugetul Trezoreriei Statului, bugetul creditelor interne, bugetul creditelor externe, bugetul fondurilor externe nerambursabile, bugetele aferente activităţii de privatizare, bugetele instituţiilor publice autonome, bugetele instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din venituri proprii şi bugetele activităţilor finanţate integral din venituri proprii înfiinţate pe lângă unele instituţii publice. Se întocmeşte în două exemplare, dintre care un exemplar rămâne la instituţia publică, iar un exemplar se prezintă la Ministerul Finanţelor Publice sau unităţile teritoriale ale Trezoreriei Statului

Modelul cererii de deschidere a creditelor bugetare este prezentat în tabelul nr. 3.1.

Tabelul nr. 3.1. Cerere pentru deschiderea de credite bugetare

CERERE PENTRU DESCHIDEREA DE CREDITE BUGETARE		Suma (lei)	M.F.P. Direcţia
Nr. l. . . . . l Data l. l			Avizăm deschiderea creditelor bugetare în sumă de . . . . lei
Cu drept de utilizare din l. l			DIRECTOR
Solicităm deschiderea credite lor bugetare în sumă de:			Data . . . . .
Ordonator de credite principal/secundar/ tertiar*****) . . . . . l.l			M.F.P. Direcţia
Cod de identificare fiscală l.. l			Aprobăm deschiderea creditelor bugetare în sumă de . . . . . lei
Cont credite bugetare deschise nr. l. . . . . l Sursa l. . . . . l deschis la Trezoreria l. l			DIRECTOR
Secţiunea l. . . . . l*)			
Capitol			
Subcapitol**)			L.S.
Paragraf**)			
Titlul			Data . . . . .
Articol**)			
Alineat**)			
Subcapitol**)			Denumire instituţie publică ierarhic superioară***)
Paragraf**)			Ordonator de credite
Titlul			
Articol**)			L.S
Alineat**)			
Subcapitol**)			Data . . . . .
Paragraf**)			
Titlul			Trezoreria .. . . ****)
Articol**)			Avizăm deschiderea creditelor bugetare în sumă de . . . . lei
Alineat**)			Conducător unitate a trezoreriei statului
Subcapitol**)			
Paragraf**)			L.S.
Titlul			Data . . ..
Articol**)			
Alineat**)			
ORDONATOR DE CREDITE PRINCIPAL/SECUNDAR/TERŢIAR L.S.	Vizat pt. CFPP		Cod de bare

(sursa: *Ordinul nr. 2011/2013 pentru modificarea formularului "Cerere pentru deschiderea de credite bugetare" prevăzut în anexa nr. 1b) la Ordinul ministrului de stat, ministrul finanţelor, nr. 1.801/1995, publicat în Monitorul Oficial nr. 786 din 16.12.2013*).

Odată cu cererea pentru deschiderea de credite bugetare ordonatorii principali de credite prezintă Ministerului Finanţelor Publice şi *dispoziţiile bugetare privind repartizarea creditelor bugetare* pentru cheltuieli proprii, cheltuielile ordonatorilor secundari de credite şi pentru cheltuielile instituţiilor publice subordonate ai căror conducători îndeplinesc atribuţiile ordonatorului terţiari de credite.

Primul exemplar al cererilor pentru deschiderea de credite bugetare se depune la Ministerul Finanţelor Publice sau la unităţile teritoriale ale Trezoreriei Statului şi este însoţit de următoarele documente: Notă justificativă pentru deschiderea creditelor bugetare şi un exemplar din dispoziţiile bugetare privind repartizarea/retragerea creditelor bugetare. Dispoziţiile bugetare privind repartizarea creditelor bugetare se întocmesc în două exemplare, din care un exemplar se vizează pentru control financiar preventiv propriu şi/sau pentru control financiar preventiv delegat, după caz, şi rămâne la instituţia publică emitentă, iar un exemplar se anexează la exemplarul nr. 1 al cererilor pentru deschiderea de credite bugetare, care se prezintă Ministerului Finanţelor Publice sau unităţilor teritoriale ale Trezoreriei Statului, după caz[1].

Modelul *dispoziţiei bugetare privind repartizarea/retragerea creditelor bugetare* este prezentat în tabelul nr. 3.2.

Exemplarul nr. 1 al cererilor pentru deschiderea de credite bugetare din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru şomaj, bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate se prezintă la Ministerul Finanţelor Publice – Direcţia generală de programare bugetară, cu cel puţin 10 zile lucrătoare înainte de efectuarea plăţilor, cu excepţia lunii decembrie a fiecărui an, când exemplarul nr. 1 al cererilor pentru deschiderea de credite bugetare aferente lunii decembrie se prezintă până cel mai târziu la data de 15 decembrie a anului respectiv[2].

[1] *** Ordinul 501/2013 pentru aprobarea Normelor metodologice privind deschiderea şi repartizarea/retragerea creditelor bugetare din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru şomaj, bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul Trezoreriei Statului, bugetul Fondului pentru mediu şi bugetele locale, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 219 din 17 aprilie 2013, art. 1, alin (6) şi (7).

[2] *Ibidem*, art. 1, alin (2).

Tabelul nr. 3.2. Dispoziţie bugetară privind repartizarea/retragerea creditelor bugetare

Dispoziţie bugetară privind repartizarea/retragerea*)creditelor bugetare					
Nr. …… /Data ….	**Cont credite bugetare deschise**	**Capitol**	**Secţiune****		**Suma (lei)**
Subcap. |…	Paragraf |…	Titlu |…| Articol |…| Alineat |….|	
Subcap. |…	Paragraf |…	Titlu |…| Articol |…| Alineat |….|	
Subcap. |…	Paragraf |…	Titlu |…| Articol |…| Alineat |….|	
Subcap. |…	Paragraf |…	Titlu |…| Articol |…| Alineat |….|	
Subcap. |…	Paragraf |…	Titlu |…| Articol |…| Alineat |….|	
Subcap. |…	Paragraf |…	Titlu |…| Articol |…| Alineat |….|	
PLĂTITOR					Trezoreria plătitorului(data înregistrării, ştampila, semnătura)
Cod de identificare fiscală					
Trezorerie plătitor					
BENEFICIAR					Trezoreria beneficiarului(data înregistrării, ştampila, semnătura)
Cod de identificare fiscală					
Trezorerie beneficiar					
Cu drept de utilizare din luna ……. an …….					
Ordonator de credite	Director	Viza CFPP	Viza CFPD		
LS					

(sursa: *Ordinul 501/2013 pentru aprobarea Normelor metodologice privind deschiderea şi repartizarea/retragerea creditelor bugetare din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru şomaj, bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul Trezoreriei Statului, bugetul Fondului pentru mediu şi bugetele locale, publicat în Monitorul Oficial al Romaniei nr. 219 din 17 aprilie 2013*)

Modelul *Notei justificative privind deschiderea creditelor bugetare* este prezentat în tabelul nr. 3.3.

În situaţia în care creditele trebuie retrase pe parcursul execuţiei bugetare, parţial sau în totalitate, ordonatorul principal de credite întocmeşte *dispoziţia bugetară privind retragerea creditelor bugetare* pe care o depune la Direcţia generală a trezoreriei din cadrul Ministerului Finanţelor Publice. Acest document este folosit şi pentru a preîntâmpina folosirea creditelor care urmează să fie retrase de la ordonatorii secundari sau terţiari, situaţie în care ordonatorii principali trebuie să comunice din timp măsura de blocare a creditelor.

Tabelul nr. 3.3. Notă justificativă pentru deschiderea creditelor bugetare

Denumirea instituţiei publice……

Nr. Crt.	**Denumirea indicatorului**	**Valoarea indicatorului**
1.	Credite bugetare aprobate cumulat de la începutul anului până la finele trimestrului pentru care se solicită deschiderea de credite – lei	
	– cu detaliere pe subdiviziuni de cheltuieli bugetare	
2.	Credite bugetare deschise cumulat de la începutul anului – lei	
	– cu detaliere pe subdiviziuni de cheltuieli bugetare	
3.	Plăţi de casă preliminate la finele lunii precedente celei pentru care se solicită deschiderea de credite – lei	
	– cu detaliere pe subdiviziuni de cheltuieli bugetare	
4.	Plăţi medii lunare până la finele lunii precedente celei pentru care se solicită deschiderea de credite (rd. 3/nr. luni) – lei	
	– cu detaliere pe subdiviziuni de cheltuieli bugetare	
5.	Disponibilităţi existente în cont la finele lunii*) precedente celei pentru care se solicită deschiderea de credite (rd. 2–rd. 3) – lei	
	– cu detaliere pe subdiviziuni de cheltuieli bugetare	
6.	Credite bugetare solicitate a fi deschise – lei	
	– cu detaliere pe subdiviziuni de cheltuieli bugetare	
7.	Plăţi preliminate pentru perioada pentru care se solicită deschiderea de credite (rd. 5 + rd. 6) – lei	
	– cu detaliere pe subdiviziuni de cheltuieli bugetare	
8.	Creştere/Descreştere plăţi (rd. 7/rd. 4) – %	
	– cu detaliere pe subdiviziuni de cheltuieli bugetare	

(sursa: Ordinul 501/2013 pentru aprobarea Normelor metodologice privind deschiderea şi repartizarea/retragerea creditelor bugetare din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru şomaj, bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul Trezoreriei Statului, bugetul Fondului pentru mediu şi bugetele locale, publicat în Monitorul Oficial al Romaniei nr. 219 din 17 aprilie 2013)

Direcţia generală de trezorerie şi contabilitate publică va înştiinţa ordonatorii principali de credite cu privire la efectuarea operaţiunilor de retragere a creditelor bugetare printr-o comunicare, întocmită potrivit modelului prevăzut în anexa nr. 11 la Ordinul 501/2013 (vezi tabelul nr. 3.4.), care se ridică de aceştia de la Ministerul Finanţelor Publice – Direcţia generală trezorerie şi contabilitate publică. O copie a adresei de comunicare se transmite şi Direcţiei generale de programare bugetară.

Tabelul nr. 3.4. Comunicare privind retragerea de credite bugetare

COMUNICARE privind retragerea de credite bugetare

MINISTERUL FINANŢELOR PUBLICE

Către: .....

Vă comunicăm că la data de ..... au fost retrase credite bugetare conform dispoziţiilor bugetare privind retragerea creditelor bugetare prezentate de dumneavoastră, după cum urmează:

Număr	Data	Cont bugetar	Capitol	Subcapitol*)	Paragraf*)	Titlu	Articol, alineat*)	Suma(lei)

Director general,
.....

Şef serviciu,.....

*): Se completează pentru Ministerul Finanţelor Publice – Acţiuni Generale.

(sursa: Ordinul 501/2013 pentru aprobarea Normelor metodologice privind deschiderea şi repartizarea/retragerea creditelor bugetare din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru şomaj, bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul Trezoreriei Statului, bugetul Fondului pentru mediu şi bugetele locale, publicat în Monitorul Oficial al Romaniei nr. 219/17.04. 2013).

Evidenţa analitică a creditelor bugetare, plăţilor de casă şi a cheltuielilor efective se ţine cu ajutorul *Fişei pentru operaţii bugetare*[1]. Se întocmeşte într-un singur exemplar, pe articole şi aliniate ale clasificaţiei economice, din cadrul fiecărui subcapitol de cheltuieli prevăzut de bugetul aprobat. Pe baza fişelor pentru operaţiuni bugetare se întocmeşte contul de de execuţie. Modelul *Fişei pentru operaţii bugetare* este prezentat în tabelul 3.5.

Prin intermediul registrelor contabile se păstrează informaţiile referitoare la contabilitatea curentă a instituţiei publice. Registrele contabile obligatorii sunt: *Registrul-jurnal, Registrul inventar* şi *Cartea-mare*. Acestea se utilizează în strictă concordanţă cu destinaţia acestora şi se prezintă în mod ordonat, completate astfel încât să permită, în orice moment, identificarea şi controlul operaţiunilor contabile efectuate. Registrele de contabilitate se pot prezenta sub formă de registru, foi volante sau listări informatice.

Tabelul nr. 3.5. Fişă pentru operaţiuni bugetare

FIŞĂ PENTRU OPERAŢIUNI BUGETARE

Capitolul_____ Subcapitolul_____ Articolul_____ Alineatul_____ Pagina_____										
Data înreg.	Explicaţii (felul, numărul şi data documentului	Contul_____				Contul_____		Contul_____		
		Debit	Credit	Sold	Plăţi care nu sunt în acelaşi timp şi cheltuieli efective	Plăţi care sunt în acelaşi timp şi cheltuieli efective	Total plăţi	Debit	Credit	Sold
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Întocmit

(sursa: *OMFP 1850/2004 şi modelele şi normele de întocmire şi utilizare a registrelor şi formularelor financiar contabile, comune pe economie, care nu au regim special de înseriere şi numerotare, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 23bis din 07/01/2005*).

[1] *** *OMFP nr. 1917/2005* cu modificările ulterioare, pct. 1.4.2.

Registrul-jurnal este un document contabil obligatoriu de înregistrare cronologică şi sistematică a modificării elementelor de activ şi de pasiv ale instituţiei. Registrul-jurnal se întocmeşte de fiecare instituţie publică într-un singur exemplar, după ce a fost numerotat, şnuruit, parafat şi înregistrat în evidenţa instituţiei. Numerotarea filelor registrelor se va face în ordine crescătoare, iar volumele se vor numerota în ordinea completării lor. Se întocmeşte zilnic sau lunar, după caz, prin înregistrarea cronologică, fără ştersături şi spaţii libere, a documentelor în care se reflectă mişcarea elementelor de activ şi de pasiv ale instituţiei. Operaţiunile de aceeaşi natură, realizate în acelaşi loc de activitate, pot fi recapitulate într-un document centralizator, denumit jurnal-auxiliar, care stă la baza înregistrării în Registrul-jurnal.

Instituţiile publice pot utiliza jurnale auxiliare pentru operaţiunile de casă şi bancă, decontările cu furnizorii, situaţia încasării-achitării facturilor etc. Acestea pot înregistra în Registrul-jurnal sumele centralizate pe conturi, preluate din aceste jurnale.

În condiţiile conducerii contabilităţii cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, fiecare operaţiune economico-financiară se va înregistra prin articole contabile, în mod cronologic, după data de întocmire sau de intrare a documentelor în unitate. În această situaţie, Registrul-jurnal se editează lunar, iar paginile vor fi numerotate pe măsura editării lor.

În cazul în care o instituţie publică are unităţi subordonate fără personalitate juridică care conduc contabilitatea până la balanţa de verificare, Registrul-jurnal se va conduce de către unităţile subordonate, cu condiţia înregistrării acestuia în evidenţa instituţiei.

Registrul-inventar este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează toate elementele de activ şi de pasiv grupate în funcţie de natura lor, inventariate potrivit legii. Registrul-inventar se întocmeşte de fiecare instituţie publică într-un singur exemplar, după ce a fost numerotat, şnuruit, parafat şi înregistrat în evidenţa instituţiei. Registrul-inventar se întocmeşte la înfiinţarea instituţiei, cel puţin odată pe an pe parcursul funcţionării instituţiei, cu ocazia fuziunii, divizării sau încetării activităţii, precum şi în alte situaţii prevăzute de lege pe bază de inventar faptic. În acest registru se înscriu, într-o formă recapitulativă, elementele inventariate după natura lor, suficient de detaliate pentru a putea justifica conţinutul fiecărui post al bilanţului.

Registrul-inventar se completează pe baza inventarierii faptice a fiecărui cont de activ şi de pasiv. Elementele de activ şi de pasiv înscrise în Registrul-inventar au la bază listele de inventariere sau alte documente care justifică conţinutul acestora. În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, în Registrul-inventar se înregistrează soldurile existente la data inventarierii, la care se adaugă rulajele intrărilor şi se scad rulajele ieşirilor de la data inventarierii până la data încheierii exerciţiului.

În cazul în care o instituţie publică are unităţi subordonate fără personalitate juridică care conduc contabilitatea până la balanţa de verificare, Registrul-inventar se va conduce de către unităţile subordonate, cu condiţia înregistrării acestuia în evidenţa instituţiei.

Registrul Cartea-mare este un registru contabil obligatoriu în care se înregistrează lunar şi sistematic, prin regruparea conturilor, existenţa şi mişcarea elementelor de activ şi de pasiv, la un moment dat. Registrul Cartea-mare (şah) se întocmeşte într-un exemplar, lunar, separat pentru debitul şi separat pentru creditul fiecărui cont sintetic, pe măsura înregistrării operaţiunilor. Cartea-mare stă la baza întocmirii balanţei de verificare. Registrul Cartea-mare poate fi înlocuit cu Fişa de cont pentru operaţiuni diverse. Editarea Cărţii-mari se va efectua numai la cererea organelor de control sau în funcţie de necesităţile proprii.

Teste de verificare
TV 3.3
1. Ce documente specifice se folosesc în cadrul instituţiilor publice?
2. Precizaţi care sunt registrele contabile obligatorii.

Răspuns:

3.4. Planul de conturi al instituţiilor publice

Instituţiile publice, au obligaţia să organizeze contabilitate în partidă dublă cu ajutorul conturilor prevăzute în planul de conturi general.

În aplicarea prevederilor normelor care reglementează organizarea contabilităţii în instituţiile publice, planul de conturi cuprinde:

- *conturi bugetare* – pentru reflectarea încasării veniturilor şi plăţii cheltuielilor şi determinarea rezultatului execuţiei bugetare (excedent sau deficit bugetar). Contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor bugetare, se realizează cu ajutorul unor conturi speciale, deschise pe structura clasificaţiei bugetare în vigoare. Aceste conturi asigură înregistrarea veniturilor încasate şi a cheltuielilor plătite, potrivit bugetului aprobat şi furnizează informaţiile necesare întocmirii contului de execuţie bugetară şi stabilirii rezultatului execuţiei bugetare;
- *conturi generale* – pentru reflectarea activelor şi pasivelor instituţiei, a cheltuielilor şi veniturilor aferente exerciţiului bugetar, indiferent dacă veniturile au fost încasate iar cheltuielile plătite, pentru determinarea rezultatului patrimonial (excedent sau deficit patrimonial). Conturile contabile vor fi conforme cu normele, corecte şi complete şi vor prezenta situaţia reală şi exactă a patrimoniului şi a modului de implementare a bugetului.

Planul de conturi general cuprinde următoarele clase de conturi:

- clasa 1 “Conturi de capitaluri”;
- clasa 2 “Conturi de active fixe”;
- clasa 3 “Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie”;
- clasa 4 “Conturi de terţi”;
- clasa 5 “Conturi la trezorerii și instituții de credit”;
- clasa 6 “Conturi de cheltuieli”;
- clasa 7 “Conturi de venituri şi finanţări”;
- clasa 8 “Conturi speciale”.

În cadrul claselor există mai multe grupe de conturi, iar grupele cuprind conturi sintetice de gradul I, gradul II şi gradul III, potrivit O.M.F.P. nr. 2021/2013 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Planul de conturi pentru instituţiile publice şi instrucţiunile de aplicare a acestuia, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr.1917/2005. Simbolizarea conturilor în contabilitatea analitică se completează cu următoarele informaţii: cod sector, sursă de finanţare, clasificaţie funcţională pentru venituri şi cheltuieli (capitol, subcapitol, paragraf) şi clasificaţie economică pentru cheltuieli (titlu, articol, alineat), potrivit “Dezvoltării conturilor sintetice în conturi analitice în scop de raportare a Balanţei de verificare la Ministerul Finanţelor Publice”[1].

Cu ajutorul acestor conturi, instituţiile publice înregistrează operaţiunile economico-financiare pe baza principiilor contabilităţii de drepturi şi obligaţii (de angajamente), respectiv în momentul creării, transformării sau dispariţiei/ anulării unei valori economice, a unei creanţe sau unei obligaţii. Corespondenţele stabilite în cadrul funcţiunii fiecărui cont prin norme nu sunt limitative. Acestea pot fi dezvoltate în cadrul fiecărei instituţii, cu respectarea conţinutului economic al operaţiunii respective, a cerinţelor contabilităţii bazată pe principiul drepturilor şi obligaţiilor şi a prevederilor legale în vigoare.

[1] **** OMFP nr. 2021/17.12.2013 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Planul de conturi pentru instituţiile publice şi instrucţiunile de aplicare a acestuia*, anexă, pct.6.

În acest sens, ordonatorii principali de credite urmează să elaboreze planuri de conturi cu dezvoltarea conturilor în analitice precum şi monografii conţinând operaţiuni specifice domeniului de activitate respectiv.

Conturile din **clasa 1 "Conturi de capitaluri"** evidenţiază capitalurile unei instituţii publice care cuprind: fondurile, rezultatul patrimonial, rezultatul reportat, rezervele din reevaluare şi alte elemente (provizioane, împrumuturi şi datorii asimilate).

Prin conturile din **clasa 2 "Conturi de active fixe"** sunt reflectate atât bunurile şi valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea instituţiei publice, cât şi amortizarea activelor fixe necorporale şi corporale, precum şi ajustările pentru deprecierea activelor fixe sau pentru pierderea de valoare a activelor financiare.

Evidenţa stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie se realizează cu ajutorul conturilor din **clasa 3 "Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie"**. Dintre bunurile reflectate prin aceste conturi reţinem următoarele: materiile şi materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, materialele rezervă de stat şi de mobilizare, ambalajele rezervă de stat şi de mobilizare, materialele date în prelucrare în instituţie, muniţiile şi furniturile pentru apărare naţională, ordine publică şi siguranţă naţională, producţia în curs de execuţie, produsele, stocurile aflate la terţi, animalele, mărfurile, ambalajele şi ajustările pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie.

Conturile destinate a reflecta relaţiile instituţiei publice cu furnizorii, clienţii, personalul, bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru şomaj, bugetul fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, bugetele locale, Comunitatea Europeană privind fondurile nerambursabile (PHARE, SAPARD, ISPA etc.), instituţiile subordonate, debitori diverşi, creditori diverşi, precum şi alte persoane fizice sau juridice fac parte din **clasa 4 "Conturi de terţi"**.

Prin conturile din **clasa 5 "Conturi la trezorerii şi instituţii de credit"** se reflectă obligaţiunile emise şi răscumpărate, sumele intrate în contul de disponibil reprezentând împrumuturi din disponibilităţile contului curent general al trezoreriei statului, valorile de încasat (cecuri de încasat sau efectele comerciale primite de la clienţi), disponibilităţile în lei şi în valută aflate în conturi la bănci comerciale, sumele intrate în contul de disponibil în lei şi în valută reprezentând împrumuturi interne şi externe contractate/garantate de stat acordate de către instituţii finanţatoare interne sau externe, sumele încasate în contul de disponibil, în lei şi în valută de la instituţii finanţatoare externe pentru finanţarea unor programe stabilite prin memorandumurile de finanţare încheiate cu acestea, dobânzile de plătit aferente împrumuturilor pe termen scurt contractate şi cele încasate aferente sumelor aflate în conturi la bănci sau la trezoreria statului, potrivit legii, împrumuturile pe termen scurt primite de la bănci sau de la alte instituţii de credit etc.

Cu ajutorul conturilor din **clasa 6 "Conturi de cheltuieli"** sunt reflectate sumele sau valorile de plătit aferente activităţilor desfăşurate de instituţiile publice, grupate în cheltuieli operaţionale, financiare şi extraordinare. Distinct sunt reflectate cheltuielile cu amortizările şi ajustările pentru depreciere.

Conturile din **clasa 7 "Conturi de venituri şi finanţări"** reflectă sumele sau valorile încasate sau de încasat aferente activităţilor economice, altor activităţi operaţionale, precum şi veniturile financiare şi cele extraordinare. Tot prin conturi din această clasă sunt evidenţiate şi veniturile fiscale, cum ar fi cele provenind din impozit pe venit, profit, câştiguri de capital etc., precum şi plăţile efectuate din creditele bugetare deschise şi disponibile pentru realizarea cheltuielilor prevăzute în buget.

Prin conturile din **clasa 8 "Conturi speciale"** sunt reflectate drepturile şi obligaţiile, precum şi unele bunuri care nu pot fi integrate în activul şi pasivul instituţiei.

Teste de verificare
TV 3.4

1. Ce conturi cuprinde planul de conturi pentru instituţiile publice?
2. Ce reflectă conturile din clasa 2 „Conturi de active fixe”?
Răspuns:

3.5. Răspunsuri şi comentarii la testele de verificare

TV 3.1

1. Prin autoritate publică se înţelege un organ public, adică un colectiv organizat de oameni care exercită prerogativele de putere publică "fie printr-o activitate statală, fie printr-o activitate din administraţia locală autonomă".
2. Instituţiile publice se pot clasifica după natura activităţii în: *instituţii de administraţie publică* - reprezentate de acele instituţii de interes central sau local care exercită puterea executivă, cum ar fi: Guvernul, ministerele, primăriile etc.; *instituţiile de specialitate cu caracter funcţional* - reprezentate de acele instituţii din domeniile învăţământ, cercetare, juridic, fiscal, cultural, apărare şi ordine publică, sănătate etc.; şi *instituţii deliberative* - adică acele instituţii care reprezintă puterea legislativă la nivel central şi local: Parlamentul, consiliile locale etc.

TV 3.2

1. În conformitate cu reglementările existente în domeniul finanţelor publice şi a contabilităţii, contabilitatea publică cuprinde: *contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor bugetare*, care sa reflecte încasarea veniturilor şi plata cheltuielilor aferente exerciţiului bugetar; *contabilitatea generală* bazată pe principiul constatării drepturilor şi obligaţiilor, care să reflecte evoluţia situaţiei financiare şi patrimoniale, precum şi excedentul sau deficitul patrimonial; *contabilitatea destinată analizării costurilor programelor aprobate*.
2. Persoanele care răspund de organizarea şi conducerea contabilităţii trebuie să asigure, potrivit legii, condiţiile necesare pentru: organizarea şi conducerea corectă şi la zi a contabilităţii; organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv, precum şi valorificarea rezultatelor acesteia; respectarea regulilor de întocmire a situaţiilor financiare, depunerea la termen a acestora la organele în drept; păstrarea documentelor justificative, a registrelor şi situaţiilor financiare; organizarea contabilităţii de gestiune adaptate la specificul instituţiei publice.

TV 3.3

1. Printre documentele specifice folosite de instituţiile publice sunt: *cerere de deschidere a creditelor bugetare; dispoziţie bugetară privind repartizarea creditelor bugetare*; *dispoziţie bugetară privind retragerea creditelor bugetare*; *fişa pentru operaţiuni bugetare.*
2. Registrele contabile obligatorii sunt: *Registrul-jurnal, Registrul inventar* şi *Cartea mare.*

TV 3.4

1. Planul de conturi pentru instituţiile publice include două grupe mari: conturile bugetare şi cele generale.
2. Prin conturile din clasa 2 "Conturi de active fixe" sunt reflectate atât bunurile şi valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea instituţiei publice, cât şi amortizarea activelor fixe necorporale şi corporale, precum şi ajustările pentru deprecierea activelor fixe sau pentru pierderea de valoare a activelor financiare.

3.6. Teste grilă

A. Alegeţi varianta corectă de răspuns:

1. După forma de prezentare întâlnim:
a) documente tipizate şi documente netipizate
b) documente cu regim special şi documente fără regim special
c) documente generale şi documente speciale

2. După statutul juridic instituţiile publice se clasifică în:
a) instituţii cu personalitate juridică;
b) instituţii fără personalitate juridică;
c) instituţii deliberative.

3. După sfera de interes există următoarele tipuri de instituţii publice:
a) de interes naţional şi de interes local
b) de interes regional şi de interes general
c) cu personalitate juridică şi fără personalitate juridică

Total: 15 puncte (câte 5 puncte pentru fiecare grilă)

B. Răspundeţi pe scurt la următoarele întrebări:
1. Ce sunt drepturile administraţiei publice locale?
2. Cum se clasifică instituţiile publice după statutul juridic?
3. Enumeraţi cel puţin patru documente comune.
4. Pentru ce este folosit Registrul Inventar?
5. Ce reflectă conturile bugetare?
Total: 25 puncte (câte 5 puncte pentru fiecare întrebare)

Total general: 40 puncte + 10 puncte din oficiu = 50 puncte

3.7. Bibliografie

1. Georgescu, I., Păvăloaia, L., *Contabilitate în administraţia publică*, Editura Universităţii „Al. I. Cuza" Iaşi, 2015
2. Mardiros, D.N., Scorţescu, F.I., *Contabilitate publică*, Editura Ion Ionescu de la Brad, Iaşi, 2007
3. Tiron-Tudor, A., Nistor, C.S., Cîrstea, A., *Contabilitatea instituţiilor publice din România*, Editura Fundaţiei pentru Studii Europene, Cluj Napoca, 2013
4. *** Legea nr. 500/11.06.2002 *privind finanţele publice*, publicat în Monitorul Oficial nr. 597/13.08.2002, cu modificările și completările ulterioare (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/37954)
5. *** O.M.F.P. nr. 1917/2005 *pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice*, publicat în Monitorul Oficial al României, Nr. 1186 bis/29.12.2005, cu modificările și completările ulterioare (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/67474)
6. *** Legea nr. 273/29.06.2006 *privind finanţele publice locale,* publicată în Monitorul Oficial nr.618/18.07.2006, cu modificările și completările ulterioare (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/73527)
7. *** *Legea contabilităţii* nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 454 /18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/1576).

Unitatea de învăţare 4 CONTABILITATEA PATRIMONIULUI INSTITUŢIILOR PUBLICE

Cuprins

4.1. Contabilitatea capitalurilor……56
4.1.1. Contabilitatea fondurilor…… 57
4.1.2. Contabilitatea rezultatului patrimonial şi a rezultatului reportat ……61
4.1.3. Contabilitatea rezervelor din reevaluare…….. 63
4.1.4. Contabilitatea provizioanelor……...65
4.1.5. Contabilitatea datoriilor pe termen lung…….. 67
4.2. Contabilitatea activelor fixe……..71
4.2.1. Aspecte generale……..…71
4.2.2. Intrări şi ieşiri de active fixe…… 74
4.2.3. Deprecierea activelor fixe……79
4.3. Contabilitatea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie…… .81
4.3.1. Aspecte generale……82
4.3.2. Metode de organizare a contabilităţii sintetice şi analitice privind stocurile ……84
4.3.3. Contabilitatea stocurilor de materii şi materiale ……84
4.3.4. Contabilitatea producției…….……...…87
4.3.5. Contabilitatea mărfurilor…….……...…91
4.4. Contabilitatea decontărilor cu terţii…….. ..92
4.4.1. Contabilitatea decontărilor cu furnizorii …….……..…93
4.4.2. Contabilitatea decontărilor cu clienții …….……..…96
4.4.3. Contabilitatea decontărilor cu personalul, asigurările şi protecţia socială ……..…98
4.4.4. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat şi conturi asimilate ……..….102
4.4.5. Contabilitatea debitorilor şi creditorilor diverşi, debitorilor şi creditorilor bugetelor ..107
4.4.6. Contabilitatea decontărilor între exerciţiile financiare şi operaţiile în curs de clarificare…….....108
4.5. Contabilitatea operaţiunilor cu mijloace băneşti……...109
4.6. Răspunsuri şi comentarii la testele de verificare……...114
4.7. Teste grilă……..115
4.8. Bibliografie…….... 118

Obiectivele Unităţii de învăţare 4
La terminarea unităţii de învăţare cursanţii vor fi capabili să:

- precizeze ce sunt capitalurile proprii şi ce includ acestea
- identifice fondurile unei instituţii publice
- cunoască modul de determinarea a rezultatului patrimonial
- precizeze rolul rezervelor în cadrul unei instituţii publice
- identifice condiţiile de recunoaştere a provizioanelor
- precizeze criteriile de clasificare a datoriilor
- prezinte principalele aspecte privind contabilitatea activelor fixe
- cunoască modul de înregistrare în contabilitate a operaţiunilor privind stocurile unei instituţii publice
- prezinte tipurile reprezentative de operaţiuni privind decontările cu terţii
- identifice principalele operaţiuni privind trezoreria

Timp de lucru 10 h

4.1. Contabilitatea capitalurilor

Capitalul unei instituţii publice este o componentă a pasivului care arată proveniența elementelor de activ ce rămân în instituţie cel puţin un an. În structura capitalurilor se cuprind: capitalurile proprii, datoriile cu scadenţă mai mare de un an şi provizioanele.

Capitalurile proprii reprezintă totalitatea surselor de finanţare stabile aflate la dispoziţia instituţiilor publice, după deducerea tuturor datoriilor[1]. Acestea reprezintă, deci, interesul rezidual al statului sau unităţilor administrativ-teritoriale, în calitate de proprietari ai activelor unei instituţii publice, după deducerea tuturor datoriilor[2]. În categoria capitalurilor proprii se includ:

a) fondurile;
b) rezervele din reevaluare;
c) rezultatul reportat;
d) rezultatul patrimonial;
e) fondurile cu destinație specială, și anume: fondul de rezervă al bugetului asigurărilor sociale de stat și fondul de rezervă constituit prin Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Datoriile pe o perioadă mai mare de 1 an (necurente) reprezintă capitalurile împrumutate ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an, conform acordului de împrumut. Aceastea includ împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni, împrumuturi interne şi externe contractate, împrumuturi interne şi externe garantate, alte împrumuturi şi datorii asimilate şi dobânzile aferente.

Provizionul[3] este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă. Atât norma românească, cât şi IPSAS 19.22 precizează că recunoaşterea unui provizion este condiţionată de:

- existenţa unei obligaţii curente generate de un eveniment anterior;
- probabilitatea ieşirii resurselor pentru a onora obligaţia respectivă;

[1] Conform IPSAS 1.7 interesul rezidual în activele entității după deducerea tuturor datoriilor.
[2] Mardiros, D.N., Scorţescu, F.I., *Op. cit.,* p. 216.
[3] *** *OMFP 1917/2005* cu modificările și completările ulterioare ulterioare, cap. III.

- estimarea credibilă a valorii obligaţiei.

Neîndeplinirea acestor condiţii face ca provizionul să nu fie recunoscut. Nu sunt incluse la provizioane obligaţiile de oferire a beneficiilor sociale ce apar ca o consecinţă a angajamentelor asumate de stat: servicii de sănătate, educaţie, gospodărire, transport şi alte servicii sociale, plata beneficiilor către familii, pensionari, persoane cu handicap, persoane aflate în şomaj, veterani etc.[4].

Provizionul este utilizat doar pentru scopul pentru care a fost recunoscut şi nu poate avea drept scop corectarea valorii activelor. Anual provizionul este actualizat pentru a reflecta cea mai bună estimare a obligaţiei.

4.1.1. Contabilitatea fondurilor

Fondurile unei instituţii publice includ: fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului şi al unităţilor administrativ-teritoriale, fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului şi al unităţilor administrativ-teritoriale, fondul activelor fixe necorporale şi fondurile cu destinaţie specială.

Statul şi unităţile administrativ-teritoriale exercită posesia, folosinţa şi dispoziţia asupra bunurilor care alcătuiesc domeniul public, în limitele şi în condiţiile stabilite de lege.

Domeniul public al statului este alcătuit din bunurile prevăzute în Constituţie, exemplificate în anexa la Legea nr. 213/1998[5] privind proprietatea publică şi regimul juridic al acesteia şi din orice alte bunuri care, potrivit legii sau prin natura lor, sunt de uz sau de interes public şi sunt dobândite de stat sau de unităţile administrativ-teritoriale prin modalităţile prevăzute de lege.

Domeniul public al judeţelor (comunelor, al oraşelor şi al municipiilor) este alcătuit din bunurile exemplificate în anexa la Legea nr. 213/1998 şi din alte bunuri de uz sau de interes public judeţean (local), declarate ca atare prin hotărâre a consiliului judeţean (local), dacă nu sunt declarate prin lege bunuri de uz sau de interes public naţional (ori judeţean).

Domeniul privat al statului sau ***al unităţilor administrativ-teritoriale*** este alcătuit din bunuri aflate în proprietatea lor şi care nu fac parte din domeniul public. Bunurile din domeniul privat al statului şi unităţilor administrativ-teritoriale sunt supuse regimului juridic de drept comun, dacă reglementările legale nu dispun altfel.

Trecerea bunurilor dintr-un domeniu în altul se face în următoarele condiţii:

a. trecerea bunurilor din domeniul privat al statului sau al unităţilor administrativ-teritoriale în domeniul public al acestora, se face prin hotărâre a Guvernului, a consiliului judeţean, respectiv a Consiliului General al Municipiului Bucureşti ori a consiliului local;

b. trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul societăţilor comerciale, la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acţionar, se poate face numai cu plată şi cu acordul AGA a societăţii comerciale respective. În lipsa acordului, bunurile pot fi trecute în domeniul public numai prin procedura exproprierii pentru cauze de utilitate publică şi după o despăgubire justă;

---

[4] Dascălu, C., Nișulescu, I., Caraiani, C., Ștefănescu, A., Pitulice, C., *Convergența contabilității publice din România la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public*, Editura CECCAR, București, 2006, p.157.

[5] *** Legea nr. 213/1998 privind *bunurile proprietate publică*, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 448/24.11.1998, cu modificările și completările ulterioare, art. 3.

c. trecerea unui bun din domeniul public al statului în domeniul public al unei unităţi administrativ-teritoriale se face la cererea consiliului judeţean, respectiv a Consiliului General al Municipiului Bucureşti sau a consiliului local, după caz, prin hotărâre a Guvernului;

d. trecerea unui bun din domeniul public al unei unităţi administrativ-teritoriale în domeniul public al statului se face, la cererea Guvernului, prin hotărâre a consiliului judeţean, respectiv a Consiliului General al Municipiului Bucureşti sau a consiliului local.

Dreptul de proprietate publică încetează, dacă bunul a pierit ori a fost trecut în domeniul privat.

Evidenţa bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului care nu se supun amortizării se ţine cu ajutorul contului ***101 "Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului"***, iar al celor care alcătuiesc domeniul privat al statului care nu se supun amortizării se ţine cu ajutorul contului ***102 "Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului"***. Pentru bunurile care alcătuiesc domeniul public al unităţilor administrativ - teritoriale care nu se supun amortizării evidenţa se ţine cu ajutorul contului ***103 "Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităţilor administrativ-teritoriale"***, iar contul ***104 "Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităţilor administrativ-teritoriale"*** ţine evidenţa bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităţilor administrativ-teritoriale care nu se supun amortizării, potrivit legii. Evidenţa fondului activelor fixe necorporale care nu se supun amortizării se ţine cu ajutorul contului ***100 "Fondul activelor fixe necorporale"***. Sunt conturi de pasiv, înregistrând în *credit* intrările, iar în *debit*, ieşirile. *Soldul creditor* reprezintă fondurile existente la un moment dat.

Fondurile cu destinaţie specială includ: fondul de rezervă al bugetului asigurărilor sociale de stat şi fondul de rezervă pentru sănătate.

Fondul de rezervă al bugetului asigurărilor sociale de stat se constituie anual dintr-o cotă de până la 3% din veniturile bugetului asigurărilor sociale de stat. Fondul de rezervă se utilizează pentru acoperirea prestaţiilor de asigurări sociale în situaţii temeinic motivate sau a altor cheltuieli ale sistemului public, aprobate prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat. Fondul de rezervă se reportează în anul următor şi se completează potrivit legii. Eventualul deficit curent al bugetului asigurărilor sociale de stat se acoperă din disponibilităţile bugetului asigurărilor sociale de stat din anii precedenţi şi, în continuare, din fondul de rezervă. Reflectarea în contabilitate a acestui fond se face cu ajutorul contului ***132 "Fondul de rezervă al bugetului asigurărilor sociale de stat"***.

Toate conturile ce reflectă fondurile cu destinaţie specială sunt conturi de pasiv. Înregistrează în *credit* sumele aferente fondurilor constituite, iar în *debit* sumele utilizate. *Soldul final creditor* reflectă fondurile cu destinaţie specială existente la un moment dat.

Fondurile reflectă sursele de provenienţă ale activelor fixe corporale şi necorporale care nu se supun amortizării. În ceea ce priveşte înregistrarea în contabilitate, **intrarea activelor fixe care nu se supun amortizării** se contabilizează astfel:

a) achiziţia de la terţi:

%	=	10X "Fondul..."		Σ Cost de achiziţie
20X "Conturi de active fixe necorporale"			Cost de achiziţie	
21X "Conturi de active fixe corporale"			Cost de achiziţie	

Concomitent se înregistrează datoria pentru activele fixe consemnată prin articolul:

%	=	404 "Furnizori de active fixe"	-	Valoarea nominală a datoriei
682 01 "Cheltuieli cu activele fixe corporale neamortizabile"			Cost de achiziţie	

682 02 "Cheltuieli cu activele fixe necorporale neamortizabile"			Cost de achiziţie	

b) primirea pin donaţie, transfer cu titlu gratuit între instituţii, constatate plus la inventar:

%	=	10X "Fondul..."		Σ Valoare justă
20X "Conturi de active fixe necorporale"			Valoare justă	
21X "Conturi de active fixe corporale"			Valoare justă	

Scoaterea din evidenţă a activelor fixe care nu se supun amortizării se contabilizează astfel:

10X "Fondul..."	=	%	Σ Valoare de intrare	-
		20X "Conturi de active fixe necorporale"		Valoare de intrare
		21X "Conturi de active fixe corporale"		Valoare de intrare

Aplicaţie - fonduri

Se consideră că într-o perioadă de gestiune au avut loc următoarele operaţiuni privind contabilitatea fondurilor[6]:

1. a) Prin hotărâre de guvern s-a aprobat trecerea unui teren în valoare de 300.000 lei, din proprietatea privată a unui judeţ în proprietatea publică a statului, în vederea construirii unei grădiniţe în judeţul respectiv.

	1a			
104 01 01 "Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităţilor administrativ teritoriale"	=	211 01 00 "Terenuri"	300.000	300.000
Scoaterea terenului din proprietatea privată a unităţii administrativ-teritoriale.				

b) Concomitent se înregistrează şi transferul terenului în proprietatea publică a statului.

	1b			
211 01 00 "Terenuri"	=	101 00 00 "Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului"	300.000	300.000
Transferul terenului în proprietatea publică a statului.				

2. a) S-a aprobat prin hotărâre de guvern transferul unei construcţii în valoare de 150.000 lei din domeniul public al statului în domeniul privat al statului. Acest transfer s-a realizat în vederea demolării pentru construirea unei şcoli. Cheltuielile de demolare efectuate de o firmă specializată sunt de 2.000 lei.

	2a			
101 00 00 "Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului"	=	212 09 01 " Construcţii - alte active fixe încadrate în grupa construcţii"	150.000	150.000
Transferul construcţiei din domeniul public în cel privat în vederea demolării.				

b) Concomitent se înregistrează şi trecerea la fondul privat al statului.

	2b			
212 09 01 " Construcţii - alte active fixe încadrate în grupa construcţii"	=	102 01 01 "Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului"	150.000	150.000
Transferul construcţiei în domeniul privat în vederea demolării.				

[6] Pitulice, C., Glăvan, M., *Contabilitatea instituţiilor publice din România*, Editura Contaplus, Ploieşti, 2007, pp.213-217.

c) Demolarea construcţiei de o firmă specializată.

628 00 00 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"	2c =	401 01 00 "Furnizori sub 1 an"	2.000	2.000
Factura pentru cheltuielile cu demolarea executată de o firmă specializată de 2.000 lei.				

d) Scoaterea din evidenţa contabilă a construcţiei după demolare.

102 01 01 "Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului"	2d =	212 09 01 " Construcţii - alte active fixe încadrate în grupa construcţii"	150.000	150.000
Scăderea din evidenţa contabilă a construcţiei demolate.				

3. Se înregistrează intrarea în patrimoniul public al statului a unui zăcământ care a devenit exploatabil din punct de vedere economic, evaluat la 2.000.000 lei.

215 00 00 "Alte active ale statului"	3 =	101 00 00 "Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului"	2.000.000	2.000.000
Intrarea în patrimoniul public al statului a unui zăcământ evaluat la 2.000.000 lei.				

4. Un consiliu local primeşte prin donaţie o construcţie evaluată la 50.000 lei în vederea realizării unei biblioteci.

212 09 01 " Construcţii - alte active fixe încadrate în grupa construcţii"	4 =	103 00 00 "Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităţilor administrativ-teritoriale"	50.000	50.000
Înregistrat construcţia primită prin donaţie, evaluată la 50.000 lei.				

5. La inventarierea anuală a patrimoniului unei instituţii publice s-a constatat lipsă înregistrarea unui eveniment cultural cu o valoare de intrare de 2.000 lei.

100 02 02 " Fondul activelor fixe necorporale care alcătuiesc proprietatea privată a instituției publice"	5 =	206 00 00 "Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive"	2.000	2.000
Înregistrat lipsa la inventar a unui eveniment cultural, valoarea de intrare este de 2.000 lei.				

6. Se achiziţionează din arhiva TVR înregistrări de natură istorică de 1.000 lei.

a) Înregistrarea achiziţiei.

206 00 00 "Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive"	6a =	100 02 01 "Fondul activelor fixe necorporale care alcătuiesc domeniul privat al statului"	1.000	1.000
Achiziţia înregistrărilor din arhiva TVR.				

b) Concomitent se reflectă şi datoria faţă de furnizori.

682 02 00 "Cheltuieli cu activele fixe necorporale neamortizabile"	6b =	404 01 00 "Furnizori de active fixe sub 1 an"	1.000	1.000
Se înregistrează datoria pentru înregistrările achiziţionate.				

Teste de verificare

TV 4.1.1

1. Definiţi capitalurile proprii.

2. Ce includ capitalurile proprii?
3. Ce cuprinde domeniul public al statului?
Răspuns:

4.1.2. Contabilitatea rezultatului patrimonial şi a rezultatului reportat

Instituţiile publice realizează diverse servicii publice şi activităţi economice. Astfel, acestea pot avea cheltuieli, dar şi venituri. În principiu, cheltuielile instituţiilor publice se referă atât la *cheltuielile efectuate*, indiferent dacă au fost plătite sau nu, cât şi la *cheltuielile calculate,* cum ar fi amortizările, provizioanele sau ajustările de valoare, care nu implică o plată. În ceea ce priveşte veniturile, trebuie făcută distincţia între *veniturile realizate*, indiferent dacă au fost încasate sau nu, şi *veniturile calculate*, adică cele provenind din reluarea provizioanelor şi a ajustărilor de valoare, care nu implică o încasare[7].

Rezultatul patrimonial se stabileşte la sfârşitul perioadei (trimestrial sau la întocmirea situaţiilor financiare) prin închiderea conturilor de venituri şi finanţări şi a conturilor de cheltuieli (contul 121 "Rezultatul patrimonial"). La începutul exerciţiului, soldul contului de rezultat patrimonial de la sfârşitul anului anterior se transferă asupra rezultatului reportat.

Evidenţa rezultatului patrimonial se ţine cu ajutorul contului ***121 "Rezultatul patrimonial"*** care este un cont bifuncţional. *În debitul contului* se înregistrează cheltuielile efectuate de instituţie după natura sau destinaţia lor, iar în *credit*, veniturile realizate de instituţie, după natura şi sursa lor. *Soldul debitor* exprimă deficitul patrimonial, iar *soldul creditor* exprimă excedentul patrimonial.

Contabilitatea analitică se ţine pe surse de finanţare (bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru şomaj, fonduri externe nerambursabile, venituri proprii sau venituri proprii şi subvenţii).

Rezultatul reportat exprimă rezultatul patrimonial al exerciţiilor financiare anterioare. Cu ajutorul contului ***117 "Rezultatul reportat"*** se ţine evidenţa rezultatului care se preia la începutul exerciţiului din contul de rezultat patrimonial al exerciţiului anterior. Contul 117 "Rezultatul reportat" este un cont bifuncţional. *În debitul* contului se înregistrează deficitul patrimonial realizat în exerciţiile bugetare precedente, iar *în credit*, excedentul patrimonial realizat în exerciţiile bugetare precedente. *Soldul* poate fi *debitor* şi exprimă deficitul patrimonial al exerciţiilor bugetare precedente sau *creditor* şi exprimă excedentul patrimonial al exerciţiilor bugetare precedente.

Rezultatul patrimonial se stabileşte la sfârşitul perioadei (trimestrial şi anual) prin închiderea conturilor de cheltuieli şi a celor de venituri şi finanţări, determinându-se excedentul sau deficitul din activitatea operaţională şi elemente extraordinare:

a) închiderea conturilor de cheltuieli:

121 "Rezultatul patrimonial"	=	% 6XX "Conturi de cheltuieli"	Totalul cheltuielilor	Totalul cheltuielilor

b) închiderea conturilor de venituri:

[7] Mardiros, D.N., Scorţescu, F.I., *Op. cit.,* p. 229.

% 7XX "Conturi de venituri şi finanţări"	=	121 "Rezultatul patrimonial"	Totalul veniturilor şi finanţărilor	Totalul veniturilor şi finanţărilor

La începutul exerciţiului următor se transferă la rezultatul reportat:

- excedentul patrimonial

121 "Rezultatul patrimonial"	=	117 "Rezultatul reportat"	Excedentul patrimonial	Excedentul patrimonial

- deficitul patrimonial

117 "Rezultatul reportat"	=	121 "Rezultatul patrimonial"	Deficitul patrimonial	Deficitul patrimonial

Aplicaţie pentru situaţia excedentului patrimonial

	1			
121 "Rezultatul patrimonial"	=	% 6XX "Conturi de cheltuieli"	76.500	- 76.500
Înregistrat închiderea conturilor de cheltuieli la sfârşitul anului N la o instituţie publică finanţată din bugetul statului în valoare de 76.500 lei.				
	2			
% 7XX "Conturi de venituri şi finanţări"	=	121 "Rezultatul patrimonial"	- 98.000	98.000
Înregistrat închiderea conturilor de venituri la sfârşitul anului N la o instituţie publică finanţată din bugetul statului în valoare de 98.000 lei.				
	3			
121 "Rezultatul patrimonial"	=	117 "Rezultatul reportat"	21.500	21.500
Înregistrat preluarea, la începutul anului N+1, a excedentului patrimonial aferent exerciţiului bugetar N în valoare de 21.500 lei.				

Aplicaţie pentru situaţia deficitului patrimonial

	1			
121 "Rezultatul patrimonial"	=	% 6XX "Conturi de cheltuieli"	97.820	- 97.820
Înregistrat închiderea conturilor de cheltuieli la sfârşitul anului N la o instituţie publică finanţată din bugetul statului în valoare de 97.820 lei.				
	2			
% 7XX "Conturi de venituri şi finanţări"	=	121 "Rezultatul patrimonial"	- 95.700	95.700
Înregistrat închiderea conturilor de venituri şi finanţări la sfârşitul anului N la o instituţie publică finanţată din bugetul statului în valoare de 95.700 lei.				
	3			
117 "Rezultatul reportat"	=	121 "Rezultatul patrimonial"	2.120	2.120
Înregistrat preluarea, la începutul anului N+1, a deficitului patrimonial aferent exerciţiului bugetar N în valoare de 2.120 lei.				

Teste de verificare

TV 4.1.2

1. Când se determină rezultatul patrimonial?
2. Ce exprimă *rezultatul reportat* şi cu ce cont se ţine evidenţa acestuia?

Răspuns:

4.1.3. Contabilitatea rezervelor din reevaluare

Reevaluarea activelor fixe corporale se efectuează cu scopul determinării valorii juste a acestora la data bilanţului, avându-se în vedere inflaţia, utilitatea bunului, starea acestuia şi preţul pieţei, atunci când valoarea contabilă diferă semnificativ de valoarea justă. Valoarea justă se determină pe baza evaluărilor efectuate de evaluatori autorizaţi sau de comisii tehnice.

În cazul în care, ulterior recunoaşterii iniţiale ca activ, valoarea unui activ fix este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul valorii de intrare. În astfel de situaţii, regulile privind amortizarea se aplică activului avându-se în vedere valoarea determinată în urma reevaluării.

Sunt supuse reevaluării activele fixe corporale deţinute de instituţiile publice[8]:

a) în patrimoniu: terenuri şi amenajări la terenuri, construcţii, instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii, mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active fixe corporale;

b) cele date în concesiune, cu chirie, în folosinţă gratuită persoanelor juridice fără scop patrimonial, precum şi cele date în administrarea regiilor autonome;

c) capacităţile puse în funcţiune parţial, de natura activelor fixe corporale pentru care încă nu s-au întocmit formele de înregistrare ca active fixe corporale;

d) cele la care s-au efectuat lucrări de investiţii (modernizări, reparaţii capitale, reabilitări, consolidări etc.) care au majorat valoarea de înregistrare în contabilitate a acestora, indiferent de sursa de finanţare a investiţiilor;

e) activele fixe corporale achiziţionate de instituţiile publice în cadrul contractelor de leasing financiar;

f) activele fixe corporale aflate la reprezentanţele diplomatice, comerciale, militare din străinătate, în zonele de conflict. Acestea se inventariază şi se reevaluează de instituţiile publice în patrimoniul cărora sunt înregistrate.

Investiţiile efectuate la activele fixe corporale închiriate de instituţiile publice se reevaluează de operatorii economici/ instituţiile publice care au efectuat investiţiile.

Nu se reevaluează activele fixe corporale[9]:

a) care au intrat în patrimoniul instituţiilor publice în cursul anului în care se efectuează reevaluarea şi care au fost înregistrate în contabilitate la costul de achiziţie, de producţie sau la valoarea justă;

b) care la data reevaluării au durata normală de funcţionare expirată;

c) aflate în conservare, precum şi rezervele de mobilizare care sunt evidenţiate în contabilitate ca active fixe corporale;

d) pentru care au fost întocmite documentele, dar nu s-au obţinut aprobările legale de scoatere din funcţiune şi, care nu au fost demontate, demolate sau dezmembrate;

e) în curs de execuţie.

---

[8]***OMEF 3471/2008 pentru aprobarea *Normelor metodologice privind reevaluarea și amortizarea activelor fixe corporale aflate în patrimoniul instituțiilor publice*, publicat în Monitorul Oficial nr. 835/11.12.2008, cu modificările și completările ulterioare (https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/100220), art. 3.

[9] *** OMEF 3471/2008, art.4.

Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanţial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă la data bilanţului.

Pentru activele fixe corporale neamortizabile[10] dacă rezultatul reevaluării este o creştere a valorii contabile, aceasta se tratează ca o creştere a rezervei din reevaluare care se transferă concomitent în conturile de fonduri, iar dacă rezultatul reevaluării este o descreştere a valorii contabile, aceasta se tratează ca o diminuare a rezervei din reevaluare care se transferă concomitent şi în conturile de fonduri.

Dacă rezultatul reevaluării activelor fixe amortizabile este o creştere a valorii contabile nete, aceasta se tratează: [11]

- ca o creştere a rezervei din reevaluare, dacă nu a existat o descreştere anterioară, recunoscută ca o cheltuială aferentă activului respectiv;
- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior la acel activ.

În cazul în care rezultatul reevaluării activelor fixe amortizabile este o descreştere a valorii contabile nete, aceasta se reflectă:

- ca o scădere a rezervei din reevaluare, cu valoarea minimă dintre valoarea acelei rezerve şi valoarea descreşterii; eventuala diferenţă rămasă neacoperită din rezervele din reevaluare existente se înregistrează ca o cheltuială;
- ca o cheltuială cu întreaga valoare a descreşterii, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă aferentă acelui activ.

Acelaşi tratament este stabilit şi de norma internaţională (IPSAS 17.54 -55).

La reevaluarea activelor fixe amortizabile, amortizarea cumulată la data reevaluării se tratează astfel[12:]

a) este recalculată proporţional cu schimbarea valorii contabile a activului fix, astfel încât valoarea contabilă a activului fix, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. În literatura de specialitate mai este numit procedeul valorii brute;

b) eliminată din valoarea contabilă a activului fix, iar valoarea netă astfel obţinută devine valoarea reevaluată a activului fix. Metoda de reevaluare este bazată pe valori nete, respectiv la fiecare reevaluare amortizarea calculată este eliminată din valoarea contabilă a activului fix. Această metodă este folosită deseori pentru clădiri care sunt reevaluate la valoarea lor de piaţă şi mai este cunoscută şi ca procedeul valorii nete.

Diferenţele din reevaluare evidenţiate în contul 105 "Rezerve din reevaluare" urmează să fie trecute asupra contului 117 "Rezultatul reportat" în situaţia în care activele fixe sunt amortizate integral, scoase din funcţiune, transferate cu titlu gratuit, vândute etc.

Aplicaţie – imobilizări corporale neamortizabile

O instituţie publică locală deţine în patrimoniul public un teren evaluat la 150.000 lei. În exerciţiul N+4 valoarea terenului s-a apreciat la 180.000 lei, iar în N+6 s-a depreciat la 154.000 lei.

---

[10] *** OMEF 3471/2008, art.7.

[11] *** Normele metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia aprobate prin *OMFP 1917/2005,* cu modificările și completările ulterioare ulterioare, cap. I., pct. 3

[12] *** OMEF 3471/2008, art. 8.

Fiind vorba de un activ care nu se supune amortizării se reflectă doar diferenţele din reevaluare. Astfel, în N+4 se înregistrează o diferenţă favorabilă de 30.000 lei, iar în N+6 o reducere cu 26.000 lei.

1.a) În N+4 se înregistrează reevaluarea terenului la 180.000 lei.

	1a			
211 01 00 "Terenuri"	=	105 01 00 "Rezerve din reevaluarea terenurilor şi amenajărilor la terenuri"	30.000	30.000
Înregistrat diferenţa favorabilă din reevaluarea terenului de 30.000 lei (180.000-150.000).				

b) Concomitent se transferă rezerva din reevaluare asupra fondului.

	1b			
105 01 00 "Rezerve din reevaluarea terenurilor şi amenajărilor la terenuri"	=	103 00 00 "Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităţilor administrativ – teritoriale"	30.000	30.000
Transferat rezerva favorabilă din reevaluarea terenului de 30.000 lei la fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităţilor administrativ-teritoriale.				

2.a) În N+6 se înregistrează din nou reevaluarea terenului la 154.000 lei.

	2a			
105 01 00 "Rezerve din reevaluarea terenurilor şi amenajărilor la terenuri"	=	211 01 00 "Terenuri"	26.000	26.000
Înregistrat diferenţa nefavorabilă din reevaluarea terenului de 26.000 lei.				

b) Concomitent se transferă rezerva din reevaluare asupra fondului.

	2b			
103 00 00 "Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităţilor administrativ – teritoriale"	=	105 01 00 "Rezerve din reevaluarea terenurilor şi amenajărilor la terenuri"	26.000	26.000
Transferat rezerva nefavorabilă din reevaluarea terenului de 26.000 lei la fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităţilor administrativ - teritoriale.				

Teste de verificare
TV 4.1.3
1. Cum se determină valoarea justă?
2. Cum este tratată creşterea din reevaluare?
Răspuns:

4.1.4. Contabilitatea provizioanelor

Provizionul este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă. Provizioanele nu pot depăşi din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligaţiei curente la data bilanţului.

Atât norma românească, cât şi IPSAS 19.22 stabilesc aceleaşi criterii pe care un provizion trebuie să le îndeplinească pentru a fi recunoscut.

Valoarea recunoscută la provizioane trebuie să fie cea mai bună estimare, la data bilanţului, a costurilor necesare stingerii obligaţiei curente. Provizioanele trebuie revizuite la data fiecărei raportări anuale şi ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. Atunci când pentru stingerea unei obligaţii nu mai este probabilă o ieşire de resurse sau ieşirea de resurse a avut loc,

provizionul se va anula. Provizioanele trebuie folosite numai pentru scopul pentru care au fost recunoscute iniţial.

Instituţiile publice pot constitui provizioane pentru: litigii, amenzi şi penalităţi, despăgubiri, daune şi alte datorii incerte; garanţii acordate clienţilor; litigii din drepturi salariale câştigate în instanţă; garanţii ce vor fi executate aferente împrumuturilor garantate şi alte provizioane. Contabilitatea provizioanelor se ţine pe feluri, după natura, scopul sau obiectul pentru care au fost constituite.

Pentru evidenţa provizioanelor se utilizează contul sintetic de gradul I 151 "Provizioane", care se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II pentru provizioane sub 1 an şi peste 1 an şi sintetice de gradul III.

În ceea ce priveşte înregistrarea în contabilitate, provizioanele se constituie şi se suplimentează pe seama cheltuielilor, iar utilizarea sau anularea acestora se face prin virare la venituri, prin unul din următoarele articole contabile:

a) constituire sau suplimentare:

681 02 00 "Cheltuieli operaţionale privind provizioanele"	=	151 "Provizioane"	Valoarea estimată	Valoarea estimată

b) utilizare sau anulare:

151 "Provizioane"	=	781 02 00 "Venituri din provizioane"	Valoarea estimată	Valoarea estimată

Aplicaţie provizioane[13]

Un angajat al unei primării iniţiază un proces împotriva acesteia pentru desfacerea contractului de muncă, solicitând daune de 23.000 lei. La sfârşitul exerciţiului, avocaţii instituţiei consideră, având în vedere desfăşurarea procesului, că este probabil ca primăria să fie răspunzătoare. Se estimează că se vor plăti cheltuieli de judecată de 1.000 lei, taxe de timbru de 80 lei şi onorarii de reprezentare de 1.200 lei. În exerciţiul următor se finalizează procesul, iar primăria plăteşte daunele, cheltuieli de judecată de 900 lei, taxe de timbru de 80 lei şi onorarii de 1.200 lei.

1. Constituirea provizionului la sfârşitul exerciţiului N (23.000 + 1.000 + 80 + 1.200 = 25.280).

	1			
681 02 00 "Cheltuieli operaţionale privind provizioanele"	=	151 01 01 "Provizioane pentru litigii, amenzi, penalităţi, despăgubiri, daune şi alte datorii incerte sub 1 an"	25.280	25.280
Constituirea unui provizion pentru litigii în valoare de 25.280 lei, la sfârşitul exerciţiului N.				

2. Înregistrarea şi achitarea daunelor şi a cheltuielilor aferente procesului în cursul exerciţiului N+1.

a) Înregistrarea obligaţiei (23.000+900+80+1.200= 25.180).

	2a			
%	=	462 01 09 "Creditori sub 1 an - alte datorii curente"	-	25.180
679 00 00 "Alte cheltuieli"			23.000	
635 01 00 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsaminte asimilate"			980	
622 00 00 "Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"			1.200	

[13] Dascălu, C., Nișulescu, I., Caraiani, C., Ștefănescu, A., Pitulice, C., *Op. cit*., pp. 182-183.

Înregistrarea cheltuielilor pentru daunele ce trebuie plătite şi a cheltuielilor aferente desfăşurării procesului.				

b) Plata datoriei.

462 "Creditori"	2b =	770 "Finanţarea de la buget"	25.180	25.180
Achitarea datoriei.				

c) Concomitent se va anula şi provizionul.

151 01 01 "Provizioane pentru litigii, amenzi, penalităţi, despăgubiri, daune şi alte datorii incerte sub 1 an"	2c =	781 02 "Venituri din provizioane"	25.280	25.280
Anularea provizionului pentru litigii în valoare de 25.280 lei în cursul exerciţiului N+1.				

Teste de verificare
TV 4.1.4
1. Care sunt condiţiile de recunoaştere a unui provizion?
2. Ce tipuri de provizioane se constituie de instituţiile publice?
Răspuns:

4.1.5. Contabilitatea datoriilor pe termen lung

Datoriile pe termen lung au scadenţa pe o perioadă mai mare de 1 an. O instituţie publică trebuie să menţină clasificarea datoriilor pe termen lung purtătoare de dobândă în această categorie, chiar şi atunci când acestea sunt exigibile în 12 luni de la data bilanţului, dacă: termenul iniţial a fost pentru o perioadă mai mare de 12 luni şi există un acord de refinanţare sau de reeşalonare a plăţilor încheiat înainte de data bilanţului.

Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate acestora se ţine pe următoarele categorii: împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, împrumuturi interne şi externe contractate/garantate de stat/autorităţile administraţiei publice locale, alte împrumuturi şi datorii asimilate, dobânzile aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate, prime privind rambursarea obligaţiunilor.

Datoria publică[14] reprezintă datoria publică guvernamentală la care se adaugă datoria publică locală.

Datoria publică guvernamentală cuprinde totalitatea obligaţiilor financiare interne şi externe ale statului, la un moment dat, provenind din împrumuturile contractate direct sau garantate de Guvern, prin Ministerul Finanţelor Publice, în numele României, de pe pieţele financiare. *Datoria publică guvernamentală internă* este partea din datoria publică guvernamentală care reprezintă totalitatea obligaţiilor financiare ale statului, provenind din împrumuturi contractate direct sau garantate de stat, de la persoane fizice sau juridice rezidente în România, inclusiv sumele utilizate temporar din disponibilităţile contului curent general al Trezoreriei Statului pentru finanţarea temporară a deficitului bugetar.

[14]*** *OMFP 1917/2005* cu modificările și completările ulterioare (https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/236227), cap. III.

Datoria publică guvernamentală externă reprezintă totalitatea obligaţiilor financiare ale statului, provenind din împrumuturi contractate direct sau garantate de stat de la persoane fizice sau juridice nerezidente în România.

Datoria publică locală reprezintă totalitatea obligaţiilor financiare interne şi externe ale autorităţilor administraţiei publice locale, la un moment dat, provenind din împrumuturi contractate direct sau garantate de acestea de pe pieţele financiare.

Datoria publică locală internă este partea din datoria publică locală care reprezintă totalitatea obligaţiilor financiare ale autorităţilor administraţiei publice locale, provenite din împrumuturi contractate direct sau garantate de acestea, de la persoane fizice sau juridice rezidente în România.

Datoria publică locală externă este partea din datoria publică locală reprezentând totalitatea obligaţiilor financiare ale autorităţilor administraţiei publice locale, provenind din împrumuturi contractate direct sau garantate de acestea de la persoane fizice sau juridice nerezidente în România.

Contractarea şi garantarea datoriei publice guvernamentale şi a datoriei publice locale

Conform OMFP 1917/2005 cu modificările ulterioare, Guvernul este autorizat să *contracteze în mod direct* împrumuturi de la instituţiile financiare internaţionale sau de la alţi creditori, numai prin Ministerul Finanţelor Publice şi să le subîmprumute unor beneficiari finali în scopul prevăzut de lege. *Subîmprumutarea împrumuturilor* contractate de Guvern prin Ministerul Finanţelor Publice, în numele statului, beneficiarilor finali se face pe baza unor *acorduri de împrumut subsidiar* încheiate între Ministerul Finanţelor Publice şi aceştia sau pe baza unor acorduri de împrumut subsidiar şi garanţie, încheiate între Ministerul Finanţelor Publice, pe de o parte, autorităţile administraţiei publice locale coordonatoare ale activităţii beneficiarilor finali şi garante ale sumelor subîmprumutate acestora şi beneficiarii finali ai împrumutului, pe de altă parte.

Guvernul este autorizat să *garanteze* împrumuturi interne şi externe numai prin Ministerul Finanţelor Publice, contractate în scopuri prevăzute de lege. *Garanţiile de stat* pot fi acordate numai pentru împrumuturi a căror rambursare se prevede a se face exclusiv din *surse proprii,* respectiv din *bugetele locale*, în cazul autorităţilor administraţiei publice locale.

Împrumuturile contractate sau garantate de *autorităţile administraţiei publice locale* fac parte din datoria publică a României, dar nu reprezintă obligaţii ale Guvernului, iar plata serviciului datoriei publice aferentă acestor împrumuturi se va efectua exclusiv din bugetele locale şi prin împrumuturi pentru refinanţarea datoriei publice locale. Autorităţile administraţiei publice locale pot contracta sau garanta împrumuturi interne şi/sau externe pe termen scurt, mediu şi lung, în scopurile prevăzute de lege, numai cu avizul Comisiei de Autorizare a Împrumuturilor Locale.

Autorităţilor administraţiei publice locale li se interzice accesul la împrumuturi sau să garanteze orice fel de împrumut, dacă totalul datoriilor anuale reprezentând ratele scadente la împrumuturile contractate şi/sau garantate, dobânzile şi comisioanele aferente acestora, inclusiv ale împrumutului care urmează să fie contractat şi/sau garantat în anul respectiv, depăşeşte limita prevăzută de lege din totalul veniturilor proprii formate din: impozite, taxe, contribuţii, alte vărsăminte, alte venituri şi cote defalcate din impozitul pe venit, cu excepţia cazurilor aprobate prin legi speciale. Aceste condiţii se aplică şi pentru datoriile anuale care decurg din împrumuturile contractate şi/sau garantate de stat pentru autorităţile administraţiei publice locale.

Valoarea totală a datoriei contractate de autoritatea administraţiei publice locale va fi înscrisă în registrul de evidenţă a datoriei publice locale al acestei autorităţi şi se raportează anual

în situaţiile financiare. Pentru acoperirea riscurilor financiare care decurg din garantarea de către unităţile administrativ-teritoriale a împrumuturilor contractate de la instituţiile creditoare, precum şi din împrumuturile contractate direct de unităţile administrativ-teritoriale şi subîmprumutate beneficiarilor finali, se constituie fondul de risc. Tot la datorii pe termen lung sunt reflectate şi contractele de *leasing financiar*.

Datoriile pe termen lung se reflectă în contabilitate cu ajutorul conturilor din grupa 16 "***Împrumuturi şi datorii asimilate - pe termen mediu şi lung***". Sunt conturi de pasiv, înregistrând în *credit* sumele împrumutate, iar în *debit* împrumuturile rambursate potrivit scadenţelor din acordurile de împrumut. *Soldul creditor* reflectă împrumuturile de rambursat.

Aplicaţie – împrumut din emisiune de obligaţiuni[15]

Un consiliu judeţean emite pe 1.03.N, 6.000 de obligaţiuni în vederea contractării unui împrumut. Obligaţiunile au o valoare nominală de 80 lei, iar valoarea de rambursare este stabilită la 83 lei. Împrumutul se realizează pe o perioadă de 3 ani cu o rată anuală a dobânzii de 11% şi sunt plasate printr-o bancă comercială pentru care se plăteşte un comision de 2.000 lei reflectat la cheltuielile perioadei. Prima de rambursare se amortizează liniar, pe perioada împrumutului, iar rambursarea se face în trei tranşe anuale egale prin tragere la sorţi.

Reflectarea în Registrul-jurnal a operaţiunilor privind împrumutul din emisiunea de obligaţiuni contractat se prezintă astfel:

1. Subscrierea la împrumutul obligatar.

	1				
%	=	161 02 00 "Împrumuturi din emisiunea	-		498.000
461 01 09 "Debitori sub 1 an – alte creanțe"		de obligaţiuni cu termen de	480.000		
169 02 00 "Prime privind rambursarea		răscumpărare în exerciţiile viitoare"			
obligaţiunilor (pentru sumele ce urmează a			18.000		
fi plătite în cursul exerciţiilor viitoare)"					
Subscrierea la împrumutul obligatar:					
- 6.000 obligaţiuni x 80 lei/ obligaţiune = 480.000 lei					
- 6.000 obligaţiuni x (83 – 80) lei/ obligaţiune = 18.000 lei					

2. Încasarea împrumutului.

2				
512 01 02 "Conturi la instituţii de credit în lei"	=	461 01 09 "Debitori sub 1 an – alte creanțe"	480.000	480.000
Încasarea împrumutul.				

3. Cheltuielile cu emisiunea împrumutului obligatar.

3				
627 00 00 "Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"	=	512 01 02 "Conturi la instituţii de credit în lei"	2.000	2.000
Comisionul bancar.				

4. La sfârşitul exerciţiului N se reflectă dobânda şi amortizarea primelor de rambursare.

[15] Dascălu, C., Nișulescu, I., Caraiani, C., Ștefănescu, A., Pitulice, C., *Op. cit*., pp. 188-191.

	4a				
666 00 00 “Cheltuieli privind dobânzile”	=	168 01 00 “Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni”		44.000	44.000
Dobânda pentru exerciţiului N: 480.000 x 11% x 10luni/12luni = 44.000 lei.					

	4b				
686 08 00 “Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor”	=	169 02 00 “Prime privind rambursarea obligaţiunilor (pentru sumele ce urmează a fi plătite în cursul exerciţiilor viitoare)””		5.000	5.000
Amortizarea primei de rambursare pentru exerciţiul N: 18.000 lei/ 3 ani x 10luni/12luni = 5.000 lei.					

5. La începutul lunii martie N+1 se înregistrează şi se achită dobânda aferentă primului an de contract şi se amortizează prima tranşă din împrumut.

	5a				
666 00 00 “Cheltuieli privind dobânzile”	=	168 01 00 “Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni”		8.800	8.800
Dobânda: 480.000 x 11% x 2/12 = 8.800 lei.					

	5b				
%	=	512 01 02 “Conturi la instituţii de credit în lei”		-	218.800
168 01 00 “Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni”				52.800	
161 02 00 “Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni cu termen de răscumpărare în exerciţiile viitoare”				166.000	
Amortizarea primei rate şi plata dobânzii aferente.					

6. La sfârşitul exerciţiului N+1 se reflectă dobânda şi amortizarea primelor de rambursare.

	6a				
666 00 00 “Cheltuieli privind dobânzile”	=	168 01 00 “Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni”		28.783	28.783
Dobânda pentru exerciţiului N+1: 314.000 x 11% x 10/12 = 28.783 lei.					

	6b				
686 08 00 “Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor”	=	169 02 00 “Prime privind rambursarea obligaţiunilor (pentru sumele ce urmează a fi plătite în cursul exerciţiilor viitoare)”		6.000	6.000
Amortizarea primei de rambursare pentru exerciţiul N+1: 18.000 lei/ 3 ani = 6.000 lei					

În exerciţiile următoare înregistrările sunt similare, în condiţiile în care dobânda anuală datorată este recalculată funcţie de rambursările efectuate în fiecare an.

Teste de verificare
TV 4.1.5
1. Ce include datoria publică guvernamentală?
2. Cum pot fi definite datoriile pe termen lung?
Răspuns:

4.2. Contabilitatea activelor fixe

4.2.1 Aspecte generale

Activele fixe sunt active deţinute de către instituţiile publice în scopul utilizării lor pe termen lung şi nu se consumă după prima utilizare. Activele fixe includ*: activele fixe corporale, activele fixe necorporale* şi *activele financiare*.

Activele fixe necorporale sunt reprezentate de active identificabile, nemonetare, fără suport material (fără substanţă fizică), care sunt deţinute de instituţiile publice în vederea furnizării de servicii ori de bunuri, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative. IPSAS 31.16 defineşte activele fixe necorporale similar ca *active identificabile nemonetare fără subtanţă fizică*, precizând şi caracteristicile ce le fac identificabile (31.19).

Activele fixe necorporale se înregistrează în momentul transferului dreptului de proprietate dacă sunt achiziţionate cu titlu oneros sau în momentul întocmirii documentelor dacă sunt realizate de instituţie sau primite cu titlu gratuit.

Atât norma românească, cât şi IPSAS 31.73 precizează că aceste active sunt evaluate iniţial la *costul* lor, iar cheltuielile ulterioare aferente sunt, de regulă, reflectate la cheltuielile perioadei în care au fost efectuate. Cheltuielile ulterioare vor fi reflectate la active necorporale dacă au ca efect îmbunătăţirea performanţelor faţă de parametrii funcţionali stabiliţi iniţial.

Activele fixe necorporale pot fi reevaluate la *valoarea justă,* dacă există o piaţă activă conform IPSAS 31.74, în timp ce norma naţională precizează că reevaluarea se efectuează în baza unor reglementări legale. Diferenţa dintre valoarea rezultată în urma reevaluării şi costul istoric se reflectă în contul 105 "Rezerve din reevaluare".

Contabilitatea sintetică a activelor fixe necorporale se ţine pe categorii, iar contabilitatea analitică pe feluri de active fixe necorporale.

În categoria activelor fixe necorporale se includ: cheltuielile de dezvoltare; concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare; înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive; alte active fixe necorporale (programe informatice şi alte active fixe necorporale). Pentru evidenţa acestora se utilizează conturile din grupa 20 "Active fixe necorporale".

Activele fixe corporale sunt reprezentate de obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare şi care îndeplinesc cumulativ următoarele condiţii: au valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin lege[16] şi o durată normală de utilizare mai mare de un an.

IPSAS 17.13 defineşte activele fixe corporale ca *elemente corporale deţinute pentru a fi utilizate în producţia de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative şi sunt utilizate pe parcusrsul mai multor perioade de raportare.*

Comparativ cu norma internaţională, cea românească are în vedere şi condiţia legată de valoarea minimă.

[16] Valoarea de intrare a mijloacelor fixe începând cu iulie 2013 a fost stabilită la 2.500 lei, prin HG nr. 276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 313/30.05.2013.

IPSAS 17 precizează că activele fixe corporale aflate în administrarea unei instituţii publice sunt descrise ca "active de patrimoniu" datorită semnificaţiei lor culturale, istorice sau legate de mediu (clădiri şi monumente istorice, situri arheologice, zone de conservare şi rezervaţii naturale şi opere de artă etc.). Aceste active de patrimoniu prezintă deseori anumite caracteristici:

- valoarea lor în termeni culturali, de mediu, educaţionali şi istorici nu este preconizată a fi reflectată în totalitate într-o valoare financiară bazată doar pe un preţ de piaţă;
- obligaţiile legale şi/sau statutare pot impune interdicţii sau restricţii severe la cedarea prin vânzare;
- ele sunt deseori de neînlocuit, iar valoarea lor poate creşte o dată cu timpul, chiar dacă starea lor fizică se deteriorează; şi
- estimarea duratei lor de viaţă utilă poate fi dificilă, iar în anumite cazuri aceasta poate să fie de câteva sute de ani.

Activele fixe corporale se înregistrează la momentul transferului dreptului de proprietate pentru cele achiziţionate cu titlu oneros sau la data întocmirii documentelor pentru cele construite sau produse de instituţie, respectiv primite cu titlu gratuit.

Activele fixe corporale trebuie evaluate iniţial la *costul* lor, în timp ce cheltuielile ulterioare aferente activelor fixe corporale sunt recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate. Cheltuielile ulterioare vor majora costul activului fix corporal atunci când au ca efect îmbunătăţirea performanţelor faţă de parametrii funcţionali stabiliţi iniţial (modernizări) sau mărirea duratei de viaţă utile (reparaţii capitale) şi conduc la obţinerea de beneficii economice viitoare.

Activele fixe corporale pot fi reevaluate la *valoarea justă*. Această valoare se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de profesionişti calificaţi în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut naţional sau internaţional. Diferenţa dintre valoarea rezultată în urma reevaluării şi valoarea la cost istoric trebuie reflectată în contul 105 "Rezerve din reevaluare". Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanţial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă la data bilanţului.

În cazul în care, ulterior recunoaşterii iniţiale ca activ, valoarea unui activ fix corporal este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziţie/costului de producţie sau al oricărei alte valori atribuite înainte acelui activ. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea determinată în urma reevaluării.

În categoria activelor fixe corporale se cuprind: terenuri şi amenajări de terenuri; construcţii; instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii; mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale; alte active ale statului.

Sunt considerate active fixe corporale, dar care *nu se supun amortizării*[17]: bunurile care aparţin domeniului public al statului şi al unităţilor administrativ-teritoriale potrivit legii, inclusiv investiţiile efectuate la acestea; activele fixe corporale din patrimoniul serviciilor publice de interes local care desfăşoară activităţi de natură economică, a căror uzură fizică şi morală se recuperează prin tarif sau preţ, potrivit legii; activele fixe corporale aflate în conservare, precum şi rezervele de mobilizare care sunt evidenţiate în contabilitate ca active fixe corporale; lacurile, bălţile,

[17] *** OG 81/2003 privind reevaluarea şi amortizarea activelor fixe aflate în patrimoniul instituţiilor publice, publicată în Monitorul Oficial nr. 624/31.08.2003, cu modificările și completările ulterioare (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/45943), art. 9.

iazurile, care nu sunt rezultatul unei investiţii; terenurile; bunurile din patrimoniul cultural naţional; bunurile utilizate în baza unui contract de închiriere; bunurile de natura armamentului şi tehnicii de luptă.

Nu sunt considerate active fixe corporale[18]:

a) motoarele, aparatele şi alte subansambluri ale activelor fixe corporale, procurate în scopul înlocuirii componentelor uzate cu ocazia reparaţiilor de orice fel, care nu modifică parametrii tehnici iniţiali ai activului fix corporal;

b) sculele, instrumentele şi dispozitivele speciale, indiferent de valoarea şi de durata lor normală de utilizare;

c) construcţiile şi instalaţiile provizorii;

d) animalele care nu au îndeplinit condiţiile pentru a fi trecute la animale adulte, animalele de îngrăşat, coloniile de albine, păsările, cu excepţia celor pentru reproducere;

e) pădurile;

f) prototipurile, atâta timp cât servesc ca model la executarea producţiei de serie, inclusiv seria zero sau care sunt supuse încercărilor în vederea omologării la producător;

g) echipamentul de protecţie şi de lucru, îmbrăcămintea specială, precum şi accesoriile de pat, indiferent de valoarea şi de durata lor de utilizare.

Evidenţa analitică a activelor fixe corporale este organizată pe locuri de folosinţă, pe categorii şi obiecte de evidenţă, utilizând *Registrul numerelor de inventar* şi *Fişa mijlocului fix*[19]. Pentru evidenţa acestora se utilizează conturile din grupa 21 "Active fixe corporale".

Activele financiare sunt orice active care reprezintă: depozite, instrumente de capitaluri proprii ale unei alte entităţi, un drept contractual. Acestea sunt reprezentate de titlurile de participare cotate şi necotate; alte titluri imobilizate şi creanţele imobilizate). Activele financiare de natura titlurilor de participare şi a altor titluri imobilizate se înregistrează în momentul dobândirii acestora. Împrumuturile acordate pe termen lung se înregistrează în momentul constatării dreptului de creanţă respectiv. Evidenţa acestora se ţine cu ajutorul conturilor din grupa 26 "Active financiare". Pentru a reflecta situaţiile în care momentul subscrierii titlurilor imobilizate diferă de momentul vărsării efective, achitarea lor făcându-se la anumite termene, reglementările contabile în vigoare prevăd folosirea contul 269 "Vărsăminte de efectuat pentru active financiare". Activele finaciare se evaluează la costul de achiziţie sau valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora, iar cheltuielile ocazionate de achiziţionarea lor se înregistrează la cheltuielile curente ale exerciţiului.

Activele fixe în curs reprezintă activele fixe necorporale neterminate până la sfârşitul perioadei sau investiţiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză pentru activele fixe corporale. Acestea se evaluează la costul de producţie sau costul de achiziţie, după caz. După finalizare rezultatele acestei activităţi se concretizează în active fixe corporale şi, mai rar, active fixe necorporale. Pentru evidenţa acestora se utilizează conturile din grupa 23 "Active fixe în curs şi avansuri pentru active fixe", ce reflectă şi avansurile acordate furnizorilor de active fixe necorporale sau corporale.

Principalele documente folosite pentru evidenţa activelor fixe sunt: proces verbal de recepţie, fişa mijlocului fix, registrul numerelor de inventar, bon de mişcare, lista de inventariere[20].

---

[18] *** OG 81/2003, art. 10.

[19] Dascălu, C., Nișulescu, I., Caraiani, C., Ștefănescu, A., Pitulice, C., *Op. cit*., p. 217.

[20] Tiron-Tudor, A., Nistor, C.S., Cîrstea, A., *Op. cit*., p. 148.

4.2.2. Intrări şi ieşiri de active fixe

În ceea ce priveşte înregistrarea în contabilitate, **intrarea activelor fixe** se contabilizează, funcţie de modalitatea de intrare în patrimoniu, prin unul din următoarele articole contabile:

a) achiziţia activelor fixe necorporale sau corporale amortizabile pe bază de factură de la furnizori interni sau externi (recepţia se consemnează în procesul verbal de recepţie):

%	=	404[21] "Furnizori de active fixe"		Valoarea nominală a datoriei
20X "Conturi de active fixe necorporale"			Cost de achiziţie	
21X "Conturi de active fixe corporale"			Cost de achiziţie	

b) achiziţia activele fixe necorporale sau corporale care nu se supun amortizării:

%	=	10X "Fondul..."		Σ Cost de achiziţie
20X "Conturi de active fixe necorporale"			Cost de achiziţie	
21X "Conturi de active fixe corporale"			Cost de achiziţie	

Concomitent se înregistrează datoria pentru activele fixe consemnată prin articolul:

%	=	404 "Furnizori de active fixe"	-	Valoarea nominală a datoriei
682 01 "Cheltuieli cu activele fixe corporale neamortizabile"			Cost de achiziţie	
682 02 "Cheltuieli cu activele fixe necorporale neamortizabile"			Cost de achiziţie	

c) obţinerea din producţie proprie a activelor fixele necorporale sau corporale:

20X "Conturi de active fixe necorporale"	=	721 "Venituri din producţia de active fixe necorporale"	Cost de producţie	Cost de producţie
21X "Conturi de active fixe corporale"		722 "Venituri din producţia de active fixe corporale"	Cost de producţie	Cost de producţie

d) active fixe primite cu titlul gratuit (donaţii) sau constatate plus la inventariere:

%	=	779 "Venituri, bunuri şi servicii primite cu titlu gratuit"		Σ Valoarea justă
20X "Conturi de active fixe necorporale"			Valoarea justă	
21X "Conturi de active fixe corporale"			Valoarea justă	

e) active fixe primite prin transfer de la alte instituţii publice:

%	=	481 01 02 " Decontări privind operaţiuni financiare - activitatea de investiţii"		Σ Valoarea justă
20X "Conturi de active fixe necorporale"			Valoarea justă	
21X "Conturi de active fixe corporale"			Valoarea justă	

f) active fixe corporale procurate prin leasing financiar:

21X "Conturi de active fixe corporale"	=	167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	Cost de achiziţie	Cost de achiziţie

În ceea ce priveşte înregistrarea în contabilitate a intrării **activelor financiare**, se întocmeşte după caz, unul din următoarele articole contabile:

26X "Conturi de active financiare"	=	463 "Creanţe ale bugetului de stat"	Valoarea justă	Valoarea justă

[21] Dacă nu se primeşte factura în momentul recepţiei activelor fixe se utilizează contul 408 „Furnizori – facturi nesosite", urmând ca la primirea facturii să se transfere datoria în contul 404 "Furnizori de active fixe".

26X “Conturi de active financiare”	=	770 “Finanţarea de la buget”	Cost de achiziţie	Cost de achiziţie
26X “Conturi de active financiare”	=	269 “Vărsăminte de efectuat pentru active financiare”	Cost de achiziţie	Cost de achiziţie
267 “Creanţe imobilizate”	=	5xx “Conturi la trezorerii şi instituţii de credit”	Valoarea împrumuturilor acordate	Valoarea împrumuturilor acordate

Operaţiunile de ieşire a activelor fixe necorporale, corporale şi financiare se reflectă în contabilitate, funcţie de situaţia concretă la care se referă, prin unul din următoarele articole contabile:

a) în cazul ***scoaterii din funcţiune (casare)*** a activelor fixe corporale de natura mijloacelor fixe sau scoaterii din evidenţă a activelor fixe necorporale complet amortizate (atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat din utilizarea lor ulterioară):

280X “Conturi de amortizări privind activele fixe necorporale”	=	20X “Conturi de active fixe necorporale”	Valoarea de intrare	Valoarea de intrare
281X “Conturi de amortizări privind activele fixe corporale”	=	21X “Conturi de active fixe corporale”	Valoarea de intrare	Valoarea de intrare

b) în cazul ***scoaterii din funcţiune (casare)*** a activelor fixe corporale de natura mijloacelor fixe sau scoaterii din evidenţă a activelor fixe necorporale care nu sunt supuse amortizării:

100 “Fondul activelor fixe necorporale”	=	20X “Conturi de active fixe necorporale”	Valoarea de intrare	Valoarea de intrare
%	=	21X “Conturi de active fixe corporale”	-	Valoarea de intrare
101 “Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului”			Valoarea de intrare	
103 “Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităţilor administrativ-teritoriale”			Valoarea de intrare	

c) în cazul ***cesiunii (vânzării sau cedării cu titlu gratuit)*** a activelor fixe necorporale sau corporale parţial amortizate:

%	=	20X “Conturi de active fixe necorporale”	-	Valoarea de intrare
280X “Conturi de amortizări privind active fixele necorporale”			Valoarea amortizării înregistrate	
691 “Cheltuieli extraordinare din operaţiuni cu active fixe”			Valoarea neamortizată	
%	=	21X “Conturi de active fixe corporale”	-	Valoarea de intrare
281X “Conturi de amortizări privind active fixele corporale”			Valoarea amortizării înregistrate	
691 “Cheltuieli extraordinare din operaţiuni cu active fixe”			Valoarea neamortizată	

Dacă bunul aparţine domeniului public al statului sau unităţilor administrativ-teritoriale:

100 “Fondul activelor fixe necorporale”	=	20X “Conturi de active fixe necorporale”	Valoarea de intrare	Valoarea de intrare
%	=	21X “Conturi de active fixe corporale”	-	Valoarea de intrare
101 “Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului”			Valoarea de intrare	
103 “Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităţilor administrativ-teritoriale”			Valoarea de intrare	

Concomitent se înregistrează creanţa din vânzarea activelor fixe consemnată prin articolul:

461 "Debitori"	=	791 "Venituri din valorificarea unor bunuri ale statului"	Valoarea nominală a creanţei	Valoarea nominală a creanţei

d) în cazul în care activele fixe corporale sunt ***distruse de calamităţi***:

% 281X "Conturi de amortizări privind activele fixe corporale" 690 "Cheltuieli cu pierderi din calamităţi"	=	21X "Conturi de active fixe corporale"	- Valoarea amortizării înregistrate Valoarea neamortizată	Valoarea de intrare

e) în cazul în care activele fixe sunt ***transferate***:

481 02 "Decontări privind activele fixe"/ 482 "Decontări între instituţii subordonate"	=	21X "Conturi de active fixe corporale"	Valoarea de intrare	Valoarea de intrare

f) în cazul înregistrării ***lipsei la inventar a activelor fixe parţial amortizate***:

% 281X "Conturi de amortizări privind active fixele corporale" 691 "Cheltuieli extraordinare din operaţiuni cu active fixe"	=	21X "Conturi de active fixe corporale"	- Valoarea amortizării înregistrate Valoarea neamortizată	Valoarea de intrare

Concomitent se înregistrează imputarea contravalorii activelor fixe constatate lipsă:

428 01 02 "Alte creanţe în legătură cu personalul sub 1 an"	=	% 751 04 "Diverse venituri" 448 01 "Alte datorii faţă de buget"	Valoarea nominală a creanţei	- Valoarea de intrare Diferenţa

Atunci când persoana vinovată nu este angajată în instituţie creanţa din imputare se reflectă cu ajutorul contului 461 "Debitori".

În cazul **activelor financiare cedate sau a creanţe imobilizate**:

461 "Debitori"	=	% 26X "Conturi de active financiare" 764 "Venituri din investiţii financiare cedate"	Preţul de vânzare	- Valoarea de intrare Diferenţa favorabilă
% 461 "Debitori" 664 "Cheltuieli din investiţii financiare cedate"	=	26X "Conturi de active financiare"	- Preţul de vânzare Diferenţa nefavorabilă	Valoarea de intrare
5xx "Conturi la trezorerii şi instituţii de credit"	=	267 "Creanţe imobilizate"	Valoarea împrumuturilor acordate	Valoarea împrumuturilor acordate

Aplicaţie –intrări şi ieşiri de active fixe necorporale

O instituţie publică achiziţionează de la o firmă specializată un program informatic pentru evidenţa salariilor la un preţ de cumpărare de 1.500 lei. În cursul primului an firma care a făcut programul face unele modificări pentru a genera unele rapoarte şi situaţii specifice, pentru care emite factură de 200 lei. După 3 ani, când programul informatic achiziţionat a fost complet amortizat instituţia îl scoate din evidenţă şi realizează prin efort propriu un alt program informatic pentru contabilitate, costul de realizare al acestuia fiind de 1.200 lei. După 2 ani de utilizare programul informatic realizat în regie este scos din evidenţă (înainte de amortizarea integrală) datorită uzurii morale.

Se scoate din evidenţă înregistrarea unui eveniment cultural ca urmare a deteriorării. Valoarea contabilă este de 1.200 lei.

Reflectarea în Registrul-jurnal a operaţiunilor enunţate se prezintă astfel:
1. Achiziţia programului informatic pentru evidenţa salariilor.

	1				
208 01 00 “Programe informatice”	=	404 01 00 “Furnizori de active fixe sub 1 an”		1.500	1.500
Achiziţia programului informatic pentru contabilitate.					

2. După primul an programul informatic suferă unele modificări de îmbunătăţire a caracteristicilor iniţiale (generează rapoarte şi situaţii specifice) şi ca urmare suma de 200 lei facturată va fi reflectată la programe informatice[22].

	2				
208 01 00 “Programe informatice”	=	404 01 00 “Furnizori de active fixe sub 1 an”		200	200
Înregistrarea cheltuielilor ulterioare de 200 lei în valoarea de intrare.					

3. După 3 ani se înregistrează scoaterea din evidenţă a programului informatic pentru evidenţa contabilă amortizat integral.

	3				
280 08 01“Amortizarea programelor informatice”	=	208 01 00 “Programe informatice”		1.700	1.700
Scoaterea din evidenţă a programului informatic, amortizat integral.					

4. Înregistrat realizarea prin efort propriu a unui program informatic pentru contabilitate.

	4				
208 01 00 “Programe informatice”	=	721 00 00 “Venituri din producţia de active fixe necorporale”		1.200	1.200
Realizarea prin efort propriu a unui program informatic pentru contabilitate evaluat la cost de producţie de 1.200 lei.					

5. După 2 ani de utilizare se scade din evidenţă programul informatic pentru contabilitate, parţial amortizat.

	5				
%	=	208 01 00 “Programe informatice”		-	1.200
280 08 00 “Amortizarea altor active fixe necorporale”				800	
691 “Cheltuieli extraordinare din operaţiuni cu active fixe”				400	
Scoaterea din evidenţă a programului informatic realizat prin efort propriu, parţial amortizat.					

6. Se scoate din evidenţa contabilă înregistrarea evenimentului cultural ca urmare a deteriorării.

	6				
100 02 02 “Fondul activelor fixe necorporale care alcătuiesc proprietatea privată a instituției publice”	=	206 00 00 “Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive”		1.200	1.200
Scoaterea din evidenţă a înregistrării evenimentului cultural.					

[22] Dacă modificările nu aduceau îmbunătăţiri care să genereze beneficii viitoare (de exemplu, modificări impuse de schimbarea legislației) atunci suma era trecută la cheltuielile perioadei și nu în valoarea de intrare.

Aplicaţie – intrări şi ieşiri de active fixe corporale

O instituţie publică realizează în cursul unei perioade următoarele operaţiuni privind activele fixe corporale:

1. Se înregistrează recepţia parţială a unei amenajări de teren realizate cu forţe proprii.

	1				
231 00 00 "Active fixe corporale în curs de execuţie"	=	722 00 00 "Venituri din producţia de active fixe corporale"		3.000	3.000
Se înregistrează recepţia parţială a unei amenajări de teren nefinalizate.					

2. Se recepţionează amenajarea de teren finalizată în cursul exerciţiului curent.

	2				
211 02 00 "Amenajări de terenuri"	=	%		7.000	-
		231 00 00 "Active fixe corporale în curs de execuţie"			3.000
		722 00 00 "Venituri din producţia de active fixe corporale"			4.000
Se recepţionează amenajarea de teren finalizată în cursul exerciţiului curent.					

3. Se recepţionează pe baza procesului verbal de recepţie şi a facturii o construcţie ce intră în domeniul public al statului, care nu se supune amortizării, evaluată la 300.000 lei.

	3a				
212 09 01 "Construcţii - alte active fixe încadrate în grupa construcţii"	=	101 00 00 "Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului"		300.000	300.000
Se înregistrează intrarea în patrimoniu a construcţiei care nu se supune amortizării la un cost de achiziţie de 300.000 lei.					

Concomitent se înregistrează datoria pentru construcţia achiziţionată:

	3b				
682 01 09 "Cheltuieli cu activele fixe corporale neamortizabile -altele"	=	404 01 00 "Furnizori de active fixe sub 1 an"		300.000	300.000
Se înregistrează datoria pentru construcţia neamortizabilă de 300.000 lei.					

4. Se achiziţionează un mijloc de transport pe bază de factură.

	4				
213 03 00 "Mijloace de transport"	=	404 01 00 "Furnizori de active fixe sub 1 an"		35.000	35.000
Se achiziţionează un mijloc de transport la un cost de achiziţie de 35.000 lei.					

5. Se înregistrează execuţia în regie a unei instalaţii.

	5				
213 01 00 "Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	=	722 00 00 "Venituri din producţia de active fixe corporale"		20.000	20.000
Se execută în regie o instalaţie la un cost de producţie de 20.000 lei.					

6. După 2 ani de la punerea în funcţiune a instalaţiei se execută de către o firmă specializată unele modificări la instalaţie care duc la îmbunătăţirea parametrilor tehnici şi sporirea duratei de viaţă cu 1 an. Pentru lucrările executate firma emite o factură de 3.000 lei.

	6				
213 01 00 "Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	=	404 01 00 "Furnizori de active fixe sub 1 an"		3.000	3.000
Primirea facturii pentru lucrările executate la instalaţie ce îmbunătăţesc parametrii tehnici.					

7. Se înregistrează scoaterea din funcţiune a unui utilaj complet amortizat având valoarea contabilă de 85.000 lei.

	7				
281 03 01 "Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	=	213 01 00 "Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"		85.000	85.000
Se înregistrează scoaterea din funcţiune a unui utilaj complet amortizat având valoarea contabilă de 85.000 lei.					

8. Se primeşte ca donaţie un autoturism evaluat la 30.000 lei.

	8				
213 03 00 "Mijloace de transport"	=	779 01 01 "Venituri, bunuri şi servicii primite cu titlu gratuit - transfer active fixe şi stocuri între instituţii publice"		30.000	30.000
Se primeşte ca donaţie un autoturism evaluat la 30.000 lei.					

9. Se vinde un mijloc de transport al instituţiei la preţul de vânzare de 52.000 lei. Valoarea contabilă este de 70.000 lei, amortizat în proporţie de 40%.

	9a				
461 01 09 "Debitori sub 1 an – alte creanțe"	=	791 01 01 "Venituri din valorificarea unor bunuri ale statului"		52.000	52.000
Se vinde un mijloc de transport al instituţiei la preţul de vânzare de 52.000 lei.					

Concomitent se scoate din evidenţă mijlocul de transport vândut, cunoscând că valoarea contabilă este de 70.000 lei, amortizat în proporţie de 40%.

	9b				
%	=	213 03 "Mijloace de transport"		-	70.000
281 03 01 "Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"				28.000	
691 00 00 "Cheltuieli extraordinare din operaţiuni cu active fixe"				42.000	
Se scoate din evidenţă mijlocul de transport vândut, parţial amortizat.					

4.2.3. Deprecierea activelor fixe

Se poate vorbi de deprecierea activelor fixe atunci când valoarea de inventar (actuală) a acestora, la un anumit moment, este mai mică decât valoarea lor de intrare sau valoarea contabilă netă. Diferenţa corespunde, după caz, unei deprecieri ireversibile sau unei deprecieri reversibile. De regulă, deprecierile ireversibile (definitive) se înregistrează în contabilitate sub forma *amortizării*, iar în cazul deprecierilor reversibile intervin *ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare.*

Amortizarea

Amortizarea este alocarea sistematică a valorii amorizabile a unui activ pe toată durata de viaţă utilă a acesteia (IPSAS 17.13). *Valoarea amortizabilă* reprezintă valoarea contabilă a activului fix necorporal sau corporal ce trebuie înregistrată în mod sistematic pe parcursul duratei

de viaţă utile, din care s-a scăzut valoarea reziduală[23]. Norma naţională nu a luat în considerare posibilitatea existenţei valorii reziduale. *Durata de viaţă utilă* este fie perioada de timp în care se preconizează utilizarea activului de către o entitate, fie numărul de unităţi de producţie sau alte unităţi similare care se preconizează să se obţină de către entite pe baza activului (IPSAS 17.13). Legislaţia naţională stabileşte o limită maximă şi una minimă pe baza Catalogului privind duratele normale de utilizare, aprobată de Guvern. După alegere durata nu mai poate fi revizuită[24].

În conformitate cu reglementările naţionale instituţiile publice amortizează activele fixe necorporale şi corporale utilizând ***metoda amortizării liniare***. Amortizarea se înregistrează lunar, începând cu luna următoare recepţiei sau punerii în funcţiune a activului. Amortizarea anuală se calculează prin aplicarea cotei de amortizare la valoarea de intrare a activelor fixe necorporale şi corporale (cu excepţia terenurilor). Cota de amortizare se determină ca raport între 100 şi durata normală de utilizare prevăzută în Catalogul privind duratele normale de utilizare[25] care se aprobă prin hotărâre a Guvernului. Amortizarea activelor fixe corporale date cu chirie, în concesiune sau în folosinţă gratuită, se calculează de către instituţiile publice care le au în patrimoniu, iar amortizarea investiţiilor efectuate la activele fixe corporale închiriate de instituţiile publice se înregistrează de instituţiile publice care au efectuat investiţiile, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare rămasă. La încetarea contractului, valoarea investiţiilor nediminuată cu amortizarea calculată se cedează instituţiei publice care le are în patrimoniu sau agentului economic, pentru a majora corespunzător valoarea de intrare a activelor fixe corporale. În procesul verbal de predare-preluare a investiţiei se va menţiona şi valoarea amortizării investiţiei, pentru ca instituţia publică care le are în patrimoniu sau agentul economic să poată înregistra amortizarea corespunzătoare noii valori de intrare.

În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii contabile a activelor fixe corporale scoase din funcţiune, valoarea rămasă neamortizată se include în cheltuielile instituţiilor publice, integral, la momentul scoaterii din funcţiune.

Reglementările internaţionale permit folosirea pentru amortizarea activelor corporale şi necorporale pe lângă amortizarea liniară şi metodele *degresivă* şi *a unităţilor de producţie* (IPSAS 17.78/ IPSAS 31.97). Metoda degresivă presupune o descreştere a cheltuielilor pe parcursul duratei de viaţă utilă, iar cea a unităţilor de producţie presupune o cheltuială în funcţie de utilizarea preconizată sau a producţiei activului.

Conturile de amortizări privind activele fixe sunt: 280 "Amortizări privind activele fixe necorporale" şi 281 "Amortizări privind activele fixe corporale".

Ajustări pentru depreciere

Activele fixe pot face obiectul ajustărilor de valoare, indiferent dacă duratele de utilizare economică sunt limitate sau nu, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuibilă acestora la data bilanţului.

Instituţiile publice pot înregistra ajustări pentru deprecierea activelor fixe la sfârşitul exerciţiului financiar, pe seama cheltuielilor. În situaţia în care ajustarea devine total sau parţial

---

[23] *Valoarea reziduală* este suma estimată pe care entitatea o poate obține în mod curent din cedarea unui activ, după deducerea costurilor estimate pentru cedare dacă activul este la vârsta și condițiile așteptate la sfârșitul duratei sale de viață utilă.

[24] Tiron-Tudor, A., Nistor, C.S., Cîrstea, A., *Op.cit.*, p.145.

[25] În prezent este valabil Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea nr. 2.139 din 30 noiembrie 2004, cu modificările și completările ulterioare (https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/58613).

fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri. În situaţia în care se constată o depreciere suplimentară faţă de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată. Conform normelor internaţionale pentru stabilirea deprecierilor se aplică IPSAS 21 *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare.*

Reflectarea în contabilitate a acestor ajustări se face cu ajutorul conturilor 290 "Ajustări pentru deprecierea activele fixe necorporale"; 291 "Ajustări pentru deprecierea activele fixe corporale"; 293 "Ajustări pentru deprecierea activele fixe în curs de execuţie"; 296 "Ajustări pentru pierderea de valoare a activelor financiare".

Atât conturile de amortizări cât şi cele de ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a activelor funcţionează după regula conturilor de pasiv.

Aplicaţie - amortizare active fixe

1. Se înregistrează amortizarea lunară a unui mijloc de transport. Valoarea de intrare este de 90.000 lei şi o durată de utilizare de 5 ani. Cota de amortizare liniară este 100/5 = 20%.

Amortizarea anuală după regimul liniar este 90.000 lei x 20% = 18.000 lei/an (acelaşi rezultat se obţine dacă se împarte valoarea de intrare la durata de utilizare: 90.000 lei /5 ani = 18.000 lei/an).

Înregistrarea în contabilitate a amortizării mijlocului de transport pentru primul an de funcţionare se prezintă astfel:

681 01 00 "Cheltuieli operaţionale privind amortizarea activelor fixe"	=	281 03 01 "Amortizarea instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	18.000	18.000

Operaţia se va repeta şi în următorii 4 ani.

Teste de verificare
TV 3.2
1. Ce înseamnă active fixe în curs de execuţie?
2. Cum pot fi clasificate activele din punct de vedere al conţinutului lor?
Răspuns:

4.3. Contabilitatea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie

4.3.1 Aspecte generale

Un activ se clasifică ca ***activ circulant*** (curent) atunci când[26]:

- este achiziţionat sau produs pentru consum propriu sau în scopul comercializării şi se aşteaptă să fie realizat în termen de 12 luni de la data bilanţului;
- este reprezentat de creanţe aferente activităţii economice;
- este reprezentat de trezorerie sau echivalente de trezorerie[27] a căror utilizare nu este restricţionată.

1*** *OMFP 1917/2005* cu modificările ulterioare, cap. III, par. 2.

[27] *Echivalentele de trezorerie* reprezintă investiţiile pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în numerar şi sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

În această categorie intră: stocuri, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factura; creanţe; investiţii pe termen scurt; casa şi conturi la bănci.

Principale caracteristici care individualizează stocurile de celelalte active circulante sunt[28]:

- deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;
- în curs de producţie în vederea vânzării în procesul desfăşurării normale a activităţii, sau
- sub forma de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează să fie folosite în desfăşurarea activităţii curente a instituţiei, în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

Stocurile se caracterizează, în general, printr-o viteză de rotaţie mare, servind activitatea instituţiei pe o perioadă mai mică de un an (cu unele excepţii). În cadrul stocurilor se cuprind: *materiile prime; materialele consumabile; materiale de natura obiectelor de inventar; materiale rezervă de stat şi de mobilizare; ambalajele rezervă de stat şi de mobilizare; producţia în curs de execuţie; semifabricatele; produsele finite; rebuturile, materialele recuperabile şi deşeurile; bunuri confiscate sau intrate în proprietatea privată a statului sau a unităţilor administrativ-teritoriale; bunurile confiscate sau intrate în proprietatea privată a unităţilor administrativ-teritoriale; stocurile aflate la terţi sunt bunuri aflate în custodie, pentru prelucrare sau consignaţie la terţi, care se înregistrează distinct în contabilitate pe categorii de stocuri; animalele şi păsările; mărfurile; ambalajele.*

Conform IPSAS 12.12 se includ în cadrul stocurilor din sectorul public şi următoarele categorii:

- muniţie;
- materiale pentru întreţinere;
- piese de schimb pentru imobilizările corporale, altele decât cele care sunt abordate în standardele privind imobilizările corporale;
- rezerve strategice (de exemplu, rezerve energetice);
- rezervă de monedă neemisă;
- rezerve poştale deţinute pentru vânzare (de exemplu, timbre);
- producţie în curs de execuţie, inclusiv materiale pentru cursuri educaţionale/de pregătire, şi servicii pentru clienţi (de exemplu, servicii de audit), dacă acele servicii sunt vândute la preţuri obiective într-o tranzacţie obiectivă;
- teren/proprietate imobiliară deţinut(ă) pentru vânzare.

O problemă importantă pentru contabilitate este aceea referitoare la evaluarea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie având în vedere, pe de o parte sursele diferite de proveniență ale acestora, iar, pe de altă parte, efectele liberalizării şi negocierii preţurilor care pot conduce la variaţii de valoare de la o perioadă de gestiune la alta, cu influenţe favorabile sau nefavorabile asupra cheltuielilor de producţie şi de desfacere.

- De regulă, evaluarea[29] bunurilor materiale de natura stocurilor la intrarea în instituţie nu ridică probleme, deoarece toate informaţiile sunt preluate din documentele justificative.

În bilanţ, activele de natura stocurilor trebuie reflectate la valoarea realizabilă netă, respectiv preţul de vânzare estimat ce ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, şi costurile estimate necesare vânzării. În acest scop se reflectă ajustări pentru depreciere.

---

[28]*** *OMFP 1917/2005* cu modificările ulterioare, cap. III, par. 2.1.1.

[29] *** *OMFP 1917/2005* cu modificările și completările ulterioare, par. 2.1.4.

Dificultăţi din punct de vedere practic, ridică evaluarea ieşirilor de stocuri, deoarece acestea provin din intrări diferite ale căror preţuri pot varia, iar contabilitatea are sarcina să evalueze ieşirile astfel încât stocul final să fie corect.

Costul stocurilor care nu sunt de obicei fungibile[30] şi al acelor bunuri sau servicii produse şi destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale.

Pentru evaluarea ieşirilor din gestiune a stocurilor fungibile se pot folosi următoarele metode[31]:

- metoda costului mediu ponderat (CMP). Costul mediu ponderat se calculează fie după fiecare intrare, fie lunar sau la anumite perioade ca raport între valoarea stocului iniţial plus valoarea intrărilor, pe de o parte, şi cantitatea existentă în stocul iniţial plus cantităţile intrate, pe de altă parte;

- metoda "prima intrare – prima ieşire" (FIFO), potrivit căreia bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de producţie sau de achiziţie al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (de producţie) al lotului următor, în ordine cronologică;

- metoda "ultima intrare – prima ieşire" (LIFO) potrivit căreia bunurile ieşite se evaluează la costul de producţie (de achiziţie) al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de producţie (de achiziţie) al lotului anterior. Conform IPSAS 12.35 sunt acceptate doar metodele FIFO şi CMP.

Pentru determinarea costului stocurilor în funcţie de specificul activităţii reglementările precizează că se pot folosi: *metoda costului standard* în activitatea de producţie şi *metoda preţului cu amănuntul* în comerţul cu amănuntul.

Metoda costului standard presupune evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a bunurilor de natura stocurilor şi la alte preţuri decât cele efective, cu condiţia ca în raportările periodice să fie prezentate la costuri efective. Astfel de preţuri de înregistrare pot fi preţurile prestabilite sau standard, stabilite, de exemplu, pe baza preţurilor medii ale bunurilor respective. *Costul standard* ia în considerare nivelurile normale ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, capacităţii de producţie etc. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic şi ajustate, dacă este necesar, în funcţie de condiţiile existente la momentul respectiv.

Diferenţele de preţ faţă de costul de achiziţie sau costul de producţie efectiv se vor reflecta distinct în contabilitate în *conturile de diferenţe de preţ,* fiind recunoscute în costul stocurilor.

Repartizarea diferenţelor de preţ asupra valorii bunurilor ieşite şi asupra stocurilor rămase se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$k = \frac{\text{Soldul initial al diferentelor de pret} + \text{Diferente de pret aferente intrarilor in cursul perioadei, cumulat de la inceputul exercitiului financiar pana la finele perioadei de referinta}}{\text{Soldul initial al stocurilor la pret de înregistrare} + \text{Valoarea intrarilor în cursul perioadei, la pret de înregistrare, cumulat de la începutul exercitiului financiar pana la finele perioadei de referinta}}$$

Acest coeficient se înmulţeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieşite.

---

[30] *Bunurile fungibile* sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanţial unele de altele.

[31]*** *OMFP 1917/2005* cu modificările și completările ulterioare, cap. III, par. 2.1.4.2.

La sfârşitul perioadei, soldurile conturilor de diferenţe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preţ de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziţie sau costul de producţie, după caz.

Metoda preţului cu amănuntul poate fi folosită în comerţul cu amănuntul pentru determinarea costului stocurilor de articole numeroase şi cu mişcare rapidă, care au marje (adaosuri) comerciale similare şi pentru care nu este indicat să se folosească altă metodă. În această situaţie, costul bunurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din preţul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a preţului de vânzare presupune recalcularea marjei brute. *Costul bunurilor vândute* se determină prin deducerea valorii adaosului comercial (marjei brute) din preţul de vânzare al stocurilor fără TVA.

4.3.2. Metode de organizare a contabilităţii sintetice şi analitice privind stocurile

Contabilitatea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie se poate organiza fie după metoda inventarului permanent, fie după metoda inventarului intermitent.

În condiţiile folosirii *inventarului permanent*, se reflectă în contabilitate toate operaţiunile de intrare şi ieşire, ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât şi valoric. În acest caz contabilitatea analitică a stocurilor şi producţiei în curs se poate organiza după una din următoarele metode:

- **metoda operativ contabilă** (pe solduri);
- **metoda cantitativ – valorică** (pe fişe de cont analitic);
- **metoda global – valorică**.

Atunci când se utilizează inventarul permanent, fiecare intrare şi ieşire de bunuri se înregistrează valoric în conturile de stocuri specifice. Această înregistrare se face la nivelul contului sintetic, cantităţile evaluându-se la costul de achiziţie şi, mai rar, la preţul pieţei. Utilizarea acestei metode permite cunoaşterea în permanenţă a cantităţilor şi valorilor existente în stoc.

Inventarul intermitent constă în stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârşitul perioadei. În acest caz, ieşirile se determină ca diferenţă între valoarea stocului iniţial plus valoarea intrărilor şi valoarea stocului final, determinat pe baza inventarierii.

Principalele documente folosite pentru stocuri sunt[32]: *factura, avizul de însoţire a mărfurilor, nota de recepţie şi constatare de diferenţe, bonul de predare, transfer, restituire, bonul de consum, fişa limită de consum, lista zilnică de alimente, dispoziţia de livrare, fişa de magazie, fişa de evidenţă a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosinţă, fişa de evidenţă a stocurilor şi materialelor de natura obiectelor de inventar pe locuri de folosinţă, registrul stocurilor, lista de inventariere.*

4.3.3. Contabilitatea stocurilor de materii şi materiale

Conturile de stocuri de materii prime şi materiale din grupa 30 funcţionează după regula conturilor de *activ* şi înregistrează *în debit* valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime, respectiv materialelor intrate în patrimoniu (achiziţionate, aduse de la terţi, primite cu titlu gratuit, primite de la alte instituţii, constatate în plus la inventariere), iar *în credit* valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime, respectiv materialelor ieşite din gestiune (prin consum sau date în folosinţă, constatate lipsă la inventar sau distruse, trimise spre prelucrare sau în custodie la terţi,

[32] Dascălu, C., Nișulescu, I., Caraiani, C., Ștefănescu, A., Pitulice, C., *Op. cit*., pp. 251-252.

vândute ca atare, ieşite prin donaţie sau distruse de calamităţi). *Soldul debitor* al conturilor exprimă valoarea materiilor prime sau materialelor aflate în stoc.

Operaţiunile privind **intrările** de stocuri de materii prime şi materiale se reflectă în funcţie de modalităţile de intrare:

a) achiziţie pe bază de factură[33]:

30X "Stocuri de materii şi materiale"	=	401 "Furnizori"	Cost de achiziţie	Cost de achiziţie

b) achiziţie pe baza avizului de însoţire[34]:

30X "Stocuri de materii şi materiale"	=	408 "Furnizori - facturi nesosite"[35]	Cost de achiziţie	Cost de achiziţie

c) primite cu titlu gratuit:

30X "Stocuri de materii şi materiale"	=	779 "Venituri, bunuri şi servicii primite cu titlu gratuit"	Valoarea justă	Valoarea justă

d) primite prin transfer de la o altă instituţie:

30X "Stocuri de materii şi materiale"	=	481 01 01 "Decontări privind operaţiuni financiare - activitatea operaţională"	Valoarea de intrare	Valoarea de intrare

e) plus de inventar:

30X "Stocuri de materii şi materiale"	=	60X "Cheltuieli privind stocurile"[36]	Valoarea de intrare	Valoarea de intrare

f) rezultate din dezmembrarea imobilizărilor:

30X "Stocuri de materii şi materiale"	=	791 "Venituri din valorificarea unor bunuri ale statului"	Valoarea de intrare	Valoarea de intrare

Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor privind **ieşirile** de stocuri de materii prime şi materiale se realizează astfel:

a) consumuri:

60X "Cheltuieli privind stocurile"	=	30X "Stocuri de materii şi materiale"	Valoarea de intrare	Valoarea de intrare

b) transfer la o altă instituţie:

481 01 01 " Decontări privind operaţiuni financiare - activitatea operaţională"	=	30X "Stocuri de materii şi materiale"	Valoarea de intrare	Valoarea de intrare

c) lipsă inventar:

60X "Cheltuieli privind stocurile"	=	30X "Stocuri de materii şi materiale"	Valoarea de intrare	Valoarea de intrare

Concomitent se reflectă şi imputarea contravalorii bunurilor constate lipsă la inventar.

428 01 02 "Alte creanţe în legătură cu personalul"	=	751 04 "Diverse venituri"	Preţ de imputare	Preţ de imputare

În cazul în care suma se cuvine bugetului statului imputarea se reflectă astfel:

---

[33] Atunci când această activitate a instituţiei este taxabilă în debit apare şi contul 442 06 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă".

[34] Dacă această activitate a instituţiei este taxabilă în debit apare şi contul 442 08 „Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă".

[35] La primirea facturii datoria este transferată de la 408 „Furnizori - facturi nesosite" la 401 "Furnizori", iar dacă este vorba de o activitate taxabilă se va transfera și TVA aferentă din 442 08 „Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă" la 442 06 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă".

[36] În practica contabilă de obicei înregistrarea se face invers cu sumele în roșu (60X „Cheltuieli privind stocurile" = 30X „Stocuri de materii şi materiale").

428 01 02 "Alte creanţe în legătură cu personalul"	=	448 01 00 "Alte datorii faţă de buget"	Preţ de imputare	Preţ de imputare

d) pierderi din calamităţi:

690 "Cheltuieli cu pierderi din calamităţi"	=	30X "Stocuri de materii şi materiale"	Valoarea de intrare	Valoarea de intrare

Aplicaţie – identificarea specifică

La un liceu s-au achiziţionat în cursul lunii curente pe bază de factură: 5 topuri de hârtie în valoare de 50 lei, TVA 19%, 20 de cutii de cretă în valoare de 80 lei, TVA 19%, alimente pentru cantină de 2.500 lei, TVA 19%. Se dau în consum, în cursul lunii, pe baza bonurilor de consum, întreaga cantitate de hârtie şi de cretă, precum şi jumătate din stocul de alimente.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii se prezintă astfel:

1. Achiziţiile pe bază de factură.

	1			
%	=	401 01 00 "Furnizori sub 1 an"	-	3.129,7
302 08 00 "Alte materiale consumabile"			154,7	
302 07 00 "Hrană"			2.975,0	
Recepţia pe bază de factură:				
- hârtie: 59,5 lei (50 lei x 19%=9,5)				
- cretă: 95,2 lei (80 lei x 219%=15,2)				
- alimente: 2.975 lei (2.500 lei x 19%=475)				

2. Consumul pe baza bonurilor de consum.

	2a			
602 08 00 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile"	=	302 08 00 "Alte materiale consumabile"	154,7	154,7
Consumul de hârtie de scris şi cretă.				

	2b			
602 07 00 "Cheltuieli privind hrana"	=	302 07 00 "Hrană"	1.487,5	1.487,5
Consumul de hrană la cantină.				

Aplicaţie - metoda FIFO

O instituţie publică care utilizează pentru evaluarea ieşirilor de stocuri de materii prime şi materiale metoda FIFO, dispunea la începutul lunii noiembrie exerciţiul N de următoarele stocuri: materii prime: 100 unităţi la preţul unitar de 200 lei; materiale auxiliare: 150 unităţi la preţul unitar de 100 lei; materiale pentru ambalat: 130 unităţi la preţul unitar de 50 lei; materiale de natura obiectelor de inventar - echipament de lucru evaluat la cost de achiziţie de 5.000 lei.

În cursul lunii noiembrie au avut loc următoarele operaţiuni:

- 4.11: achiziţie de materii prime 200 unităţi la preţul unitar de 210 lei;
- 9.11: achiziţie de materiale auxiliare 50 unităţi la costul de achiziţie de 95 lei/unitate;
- 18.11: achiziţie de materiale de ambalat: 70 unităţi la costul de achiziţie de 60 lei/unitate;
- 20.11: darea în consum a: 150 unităţi materii prime, 170 unităţi materiale auxiliare şi 120 unităţi materiale de ambalat;
- 24.11: darea în folosinţa angajaţilor a echipamentului de lucru;
- 28.11: primirea cu titlu gratuit a materialelor rezervă de stat de 1.000 lei.

Înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor privind consumurile de materii prime şi materiale, darea în folosinţă a materialelor de natura obiectelor de inventar, primirea cu titlu gratuit a materialelor rezervă de stat se prezintă astfel:

1. Consumul de materii prime pe baza bonului de consum.

601 00 00 "Cheltuieli cu materiile prime"	1 =	301 00 00 "Materii prime"	30.500	30.500
Conform bonului de consum, se înregistrează consumul de materii prime evaluate după metoda FIFO la 30.500 lei (100 unităţi x 200 lei/unit.+ 50 unităţi x 210 lei/unit.).				

2. Consumul de materiale auxiliare pe baza bonului de consum.

602 01 00 "Cheltuieli cu materialele auxiliare"	2 =	302 01 00 "Materiale auxiliare"	16.900	16.900
Conform bonului de consum, se înregistrează consumul de materiale auxiliare evaluate după metoda FIFO la 16.900 lei (150 unităţi x 100 lei/unit.+ 20 unităţi x 95 lei/unit.).				

3. Consumul de materiale de ambalat pe baza bonului de consum.

602 03 00 "Cheltuieli cu materialele de ambalat"	3 =	302 03 00 "Materiale de ambalat"	6.000	6.000
Conform bonului de consum, se înregistrează consumul de materiale de ambalat evaluate după metoda FIFO la 6.000 lei (120 unităţi x 50 lei/unit.).				

4. Darea în folosinţă a materialelor de natura obiectelor de inventar.

303 02 00 "Materiale de natura obiectelor de inventar în folosinţă"	4 =	303 01 00 "Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie"	5.000	5.000
Conform bonului de transfer, se înregistrează darea în folosinţă a echipamentului de lucru în valoare de 5.000 lei.				

5. Primirea cu titlu gratuit a materialelor rezervă de stat.

304 01 00 "Materiale rezervă de stat"	5 =	779 01 09 "Venituri, bunuri şi servicii primite cu titlu gratuit - alte operaţiuni"	1.000	1.000
Conform procesului verbal de recepţie se înregistrează primirea materialelor rezervă de stat în valoare de 1.000 lei.				

4.3.4. Contabilitatea producţiei

Rezultatul activităţii desfăşurate în sfera producţiei materiale se concretizează în obţinerea de *produse finite, semifabricate, produse reziduale, lucrări şi servicii*. Dacă la sfârşitul perioadei de gestiune producţia nu este finalizată aceasta îmbracă forma *producţiei neterminate sau în curs de execuţie*. Pentru evidenţa acestora se utilizează conturile din grupele 33 şi 34.

Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor privind obţinerea producţiei finite sau existenţa producţiei în curs de execuţie la sfârşitul unei perioade de gestiune, operaţiuni ce au la bază ca document justificativ *bonul de predare*, se realizează printr-un articol de tipul:

% 33X "Conturi privind producţia în curs de execuţie" 34X "Conturi privind produsele"	=	709 01 00 "Variaţia producției stocate"	Cost de producţie Cost de producţie	Cost de producţie

Un caz particular apare în cazul bunurilor confiscate, unde intrarea în patrimoniu se reflectă astfel:

347 00 00 "Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului"	=	779 "Venituri din bunuri și servicii primite cu titlu gratuit"	Valoare justă	Valoare justă

sau

349 00 00 "Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităţilor administrativ-teritoriale"	=	779 "Venituri din bunuri și servicii primite cu titlu gratuit"	Valoare justă	Valoare justă

Producţia va ieşi din patrimoniu în general prin vânzare, fiind considerată activitate taxabilă. Livrarea producției se face pe bază de *factură* sau prin excepţie pe baza *avizului de însoţire*, iar ulterior se întocmeşte factura:

a) vânzarea bunurilor pe bază de factură

411 "Clienţi"	=	% 75X "Venituri nefiscale" 442 07 "Taxa pe valoarea adăugată colectată"	Valoarea nominală a creanţei	- Preţ de vânzare TVA aferentă

b) vânzarea bunurilor pe baza avizului de însoţire

418 "Clienţi facturi de întocmit"	=	% 75X "Venituri nefiscale" 442 08 " Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă"	Valoarea nominală a creanţei	- Preţ de vânzare TVA aferentă

La întocmirea facturii se transferă creanţa de la *clienţi facturi de întocmit* la *clienţi,* iar taxa *neexigibilă* devine *colectată.*

Concomitent se reflectă şi scăderea din evidenţa contabilă a bunurilor vândute:

709 02 00 "Variaţia producției stocate scăzută din gestiune"	=	34X Conturi privind produsele	Cost de producţie	Cost de producţie

În timp ce producţia în curs de execuţie este evaluată, de regulă, cu ocazia inventarierii la costul efectiv, producţia finită obţinută nu poate fi evaluată, în toate situaţiile, la costul efectiv. Aceasta deoarece, în costul de producţie se includ, în afara cheltuielilor directe (costul de achiziţie al materiilor prime şi al materialelor consumabile, manopera şi alte cheltuieli directe) şi o cotă de cheltuieli indirecte de producţie care nu poate fi cunoscută decât periodic (de regulă, la sfârşitul lunii). Cum obţinerea şi vânzarea producţiei au loc în cursul lunii, când nu se poate cunoaşte nivelul efectiv al costului de producţie, se impune utilizarea unui cost prestabilit determinat în funcţie de costurile efective din perioadele anterioare sau în funcţie de alte criterii[37].

Diferenţele între costul prestabilit şi costul de producţie efectiv se reflectă distinct în contabilitate în contul *348 "Diferenţe de preţ la produse".* Diferenţele de preţ stabilite la obţinerea produselor se repartizează şi se înregistrează proporţional, atât asupra valorii produselor vândute cât şi asupra produselor rămase în stoc. Repartizarea se efectuează cu ajutorul *coeficientului* prezentat mai sus. Acest coeficient se aplică asupra valorii produselor vândute la cost prestabilit, obţinându-se astfel diferenţele de preţ aferente produselor vândute. La sfârşitul perioadei, soldul contului de diferenţe se cumulează cu soldul contului de produse, la cost prestabilit, astfel încât aceste conturi să reflecte împreună *valoarea produselor la costul de producţie efectiv*.

[37] Istrate, C., *Op. cit.*, p. 54.

Aplicaţie - obţinerea producţiei evaluată la cost efectiv

Situaţia stocului de produse finite şi producţie în curs de execuţie de la începutul lunii noiembrie exerciţiul N pentru activitatea de producţie este următoarea: 100 bucăţi produs finit A la 600 lei/buc. şi produse în curs de execuţie al căror cost efectiv, stabilit prin inventariere, este de 1.000 lei.

În cursul lunii se înregistrează următoarele operaţiuni în legătură cu producţia obţinută:

1. Preluarea în exploatare a produselor în curs de execuţie existente la începutul lunii.

	1				
709 01 00 "Variaţia producţiei stocate"	=	331 00 00 "Produse în curs de execuţie"		1.000	1.000
Preluarea în exploatare a produselor în curs de execuţie.					

2. Recepţionat din secţiile de fabricaţie 200 bucăţi produse finite evaluate la cost efectiv de 580 lei/buc.

	2				
345 00 00 "Produse finite"	=	709 01 00 "Variaţia producţiei stocate"		116.000	116.000
Se recepţionează din secţiile de fabricaţie, conform bonului de predare, produse finite A la cost efectiv: 200 buc x 580 lei/buc = 116.000 lei.					

3. Din procesul de fabricaţie rezultă şi produse reziduale evaluate la cost efectiv de 500 lei.

	3				
346 00 00 "Produse reziduale"	=	709 01 00 "Variaţia producţiei stocate"		500	500
Se recepţionează din secţiile de fabricaţie, conform bonului de predare produse reziduale evaluate la cost efectiv de 500 lei.					

4. Se livrează cu factură unui client 150 bucăţi produs finit A la un preţ de vânzare de 700 lei/buc., TVA 19%.

	4a				
411 01 01 "Clienţi sub 1 an"	=	%		124.950	-
		751 01 00 "Venituri din prestări de servicii şi alte activităţi"			105.000
		442 07 00 "Taxa pe valoarea adăugată colectată"			19.950
Se livrează cu factură unui client produse finite preţul de vânzare fiind de 700 lei/buc (150 buc x 700 lei/buc.= 105.000 lei), TVA 19% (19% x 105.000 = 19.950 lei).					

b) Se descarcă gestiunea de produsele vândute clientului, utilizându-se pentru evaluarea ieşirilor metoda FIFO.

	4b				
709 02 00 "Variaţia producţiei stocate scăzută din gestiune"	=	345 00 00 "Produse finite"		89.000	89.000
Descărcarea gestiunii de produsele finite vândute se face utilizând metoda FIFO:					
100 buc. x 600 lei/buc. = 60.000 lei					
50 buc. x 580 lei/buc. = 29.000 lei					
Total 89.000 lei					

5. Se vând unui client produsele reziduale obţinute la preţul de vânzare de 600 lei.

	5a				
411 01 01 "Clienţi sub 1 an"	=	751 01 00 "Venituri din prestări de servicii şi alte activităţi"		600	600
Se valorifică produsele reziduale la preţul de vânzare de 600 lei.					

b) Se descarcă gestiunea de produsele reziduale valorificate.

	5b				
709 02 00 “Variaţia producției stocate scăzută din gestiune”	=	346 00 00 “Produse reziduale”		500	500
Descărcarea gestiunii de produsele reziduale valorificate.					

6. Înregistrat producţia în curs de execuţie, stabilită prin inventariere la sfârşitul lunii, evaluată la cost efectiv de 2.000 lei.

	6				
331 00 00 “Produse în curs de execuţie”	=	709 01 00 “Variaţia producției stocate”		2.000	2.000
Producţia în curs de execuţie, stabilită prin inventariere la sfârşitul lunii octombrie, evaluată la cost efectiv, este de 2.000 lei.					

7. Se înregistrează bunurile confiscate evaluate la 1.200 lei[38].

	7				
347 00 00 “Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului”	=	779 “Venituri din bunuri și servicii primite cu titlu gratuit“		1.200	1.200
Se înregistrează intrarea bunurilor confiscate de 1.200 lei.					

8. Se valorifică bunurile confiscate anterior la preţul de vânzare de 1.400 lei, TVA 19%.

	8a				
461 01 09 “Debitori sub 1 an- alte creanțe”	=	%		1.666	-
		448 01 00 “Alte datorii faţă de buget”			1.400
		442 07 00 “Taxa pe valoarea adăugată colectată”			266
Se livrează cu factură bunurile confiscate, la preţul de vânzare de 1.400 lei, TVA 19%.					

b) Concomitent se scad din evidenţă bunurile confiscate care au fost vândute.

	8b				
658 01 09 “Alte cheltuieli operaţionale - alte operaţiuni”	=	347 00 00 “Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului”		1.200	1.200
Se înregistrează scoaterea din evidenţă a bunurilor confiscate ce au fost vândute.					

9. Se încasează contravaloarea bunurilor vândute.

	9				
520 01 00 “Disponibil al bugetului de stat”	=	461 01 09 “Debitori sub 1 an- alte creanțe”		1.666	1.666
Se încasează contravaloarea bunurilor vândute de 1.666 lei.					

10. Se virează suma încasată din vânzare la bugetul statului.

	10				
448 01 00 “Alte datorii faţă de buget”	=	520 01 00 “Disponibil al bugetului de stat”		1.666	1.666
Se înregistrează virarea la buget a sumei încasate din vânzarea bunurilor confiscate.					

[38] Pitulice, C., Glăvan, M., *Op. cit.,* p.101

4.3.5. Contabilitatea mărfurilor

Reflectarea în contabilitate a mărfurilor se realizează cu ajutorul contului *371 "Mărfuri",* funcţionează după regula conturilor de activ. La instituţiile care comercializează mărfuri en-detail, evidenţa acestora se ţine la preţul cu amănuntul, care are următoarea structură:

Preţul cu amănuntul = Costul de achiziţie + Adaosul comercial + TVA neexigibilă

Adaosul comercial (marja comerciantului) aferent mărfurilor aflate în gestiunea instituţiilor publice se reflectă cu ajutorul contului *378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"*. Este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a mărfurilor şi funcţionează după regula conturilor de pasiv. După aceeaşi regulă funcţionează şi contul *442 08 "Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă"* când reflectă taxa pe valoarea adăugată inclusă în preţul cu amănuntul al mărfurilor.

Pentru calculul valorii adaosului comercial aferent mărfurilor vândute se determină coeficientul de repartizare, după formula:

$$k_{378} = \frac{Sic_{378} + Rc_{378}}{(Sid_{371} - Sic_{44208}) + (Rd_{371} - Rc_{44208})}$$

Acest coeficient se aplică asupra preţului cu amănuntul fără TVA al mărfurilor vândute.

Aplicaţie

O instituţie publică, finanţată integral din venituri proprii, are un magazin alimentar. La începutul lunii curente are un stoc de mărfuri evaluate la preţul de vânzare cu amănuntul de 10.829 lei, din care 1.729 lei reprezintă TVA, iar 2.100 lei reprezintă valoarea adaosului comercial.

În cursul lunii s-au achiziţionat de la un furnizor pe bază de factură mărfuri evaluate la costul de achiziţie de 5.000 lei, TVA 19%. Cota de adaos comercial aferentă mărfurilor achiziţionate este de 30%, iar TVA 19%. Din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor în cursul lunii s-a încasat numerar în valoare de 12.376 lei, care a fost depus la bancă.

Înregistrarea în Registrul-jurnal a operaţiunilor se prezintă astfel:

1. Achiziţia mărfurilor cu factură.

	1			
%	=	401 01 00 "Furnizori sub 1 an"	-	5.950
371 00 00 "Mărfuri"			5.000	
442 06 00 "Taxa pe valoarea adăugată deductibilă"			950	
Achiziţia mărfurilor pe bază de factură la un cost de achiziţie de 5.000 lei, TVA 19%.				

2. Se înregistrează adaosul comercial şi taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor cumpărate.

	2			
371 00 00 "Mărfuri"	=	%	2.735	-
		378 00 00 "Diferenţe de preţ la mărfuri (adaos comercial)"		1.500
		442 08 00 "Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă"		1.235
Înregistrat, adaosul comercial (30%) şi taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor achiziţionate: Adaos comercial = 5.000 x 30%= 1.500 TVA neexigibilă = (5.000+1.500) x 19%=1.235				

3. Se înregistrează încasarea numerarului din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor.

	3a				
531 01 01“Casa în lei”	=	%		12.376	-
		751 01 00 “Venituri din prestări de servicii şi alte activităţi”			10.400
		442 07 00 “Taxa pe valoarea adăugată colectată”			1.976
Încasat numerar în valoare de 12.376 lei din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor, din care TVA este de: 1.976 lei = 12.376 x 19/119					

b) Se descarcă gestiunea de mărfurile vândute cu amănuntul.
Pentru a putea calcula coeficientul de repartizare (procentul mediu de adaos comercial) este necesară stabilirea situaţiei în Cartea-mare a conturilor 371 “Mărfuri”, 378 “Diferenţe de preţ la mărfuri” şi 442 08 “Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă”:

D	371		C
Si	10.829	12.376	
	5.000		
	2.735		
Rd	7.735	12.376	Rc
Tsd	18.564	12.376	Tsc
		6.188	Sfd

D	378		C
	2.054	2.100	Si
		1.500	
Rd	2.054	1.500	Rc
Tsd	2.054	3.600	Tsc
Sfc	1.546		

D	442 08		C
	1.976	1.729	Si
		1.235	
Rd	2.433,6	1.560	Rc
Tsd	2.433,6	3.744	Tsc
Sfc	1.310,4		

$$k_{378} = \frac{Sic_{378} + Rc_{378}}{(Sid_{371-} Sic_{4428}) + (Rd_{371-} Rc_{4428})} = \frac{2100+1500}{(10829-1729)+(7735-1235)} = 0{,}23076923$$

k_{378} x Rc_{371} = 0,23076923 x (12.376- 1 976) = 2.400 lei

	3b			
%	=	371 “Mărfuri”	-	12.376
607 00 00 “Cheltuieli privind mărfurile”			8.000	
378 00 00 “Diferenţe de preţ la mărfuri (adaos comercial)”			2.400	
442 08 00 “Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă”			1.976	
Înregistrat descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute în cursul perioadei.				

4. Numerarul încasat din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor se depune la bancă.

	4a			
581 01 01 “Viramente interne – activitatea operaţională”	=	531 01 01“Casa în lei”	12.376	12.376
Se depune numerarul încasat din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor în contul de disponibil.				

	4b			
560 01 02 “ Disponibil în lei al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii – Disponibil curent la instituții de credit”	=	581 “Viramente interne”	12.376	12.376
Se primește extrasul de cont pentru numerarul depus.				

4.4. Contabilitatea decontărilor cu terţii

Contabilitatea terţilor asigură evidenţa datoriilor şi creanţelor instituţiei în relaţiile acesteia cu furnizorii, clienţii, personalul, bugetul statului, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de

stat, Comunitatea Europeană (decontările pentru fondurile PHARE, ISPA, SAPARD etc.), cu debitorii şi creditorii diverşi, debitori şi creditori ai bugetelor, decontările între instituţii publice, precum şi evidenţa operaţiilor ce necesită clarificări ulterioare şi alte decontări.

Pe parcursul desfăşurării activităţii lor, instituţiile publice intră în relaţii cu terţe persoane fizice sau juridice, relaţii care generează creanţe sau obligaţii ce au termene de decontare scurte. Relaţiile cu terţii pot fi grupate în relaţii care generează apariţia şi stingerea drepturilor de creanţă şi angajamentelor de plată.

Contabilitatea terţilor asigură evidenţa datoriilor şi creanţelor instituţiei în relaţiile acesteia cu furnizorii, clienţii, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, bugetul local, bugetul asigurărilor sociale, Comunitatea Europeană privind fondurile nerambursabile (PHARE, ISPA, SAPARD etc.) debitorii şi creditorii diverşi etc.

Principalele documente folosite pentru operaţiunile de *decontări cu terţii* sunt: factura, dispoziţia de livrare, avizul de însoţire a mărfurilor, biletul la ordin, cambia, statul de salarii, fişa de evidenţă a salariilor etc.[39].

4.4.1. Contabilitatea decontărilor cu furnizorii

Cumpărările de bunuri şi servicii conduc la stabilirea unor raporturi economico-juridice cu furnizorii. Aceştia livrează instituţiei publice bunuri, îi execută anumite lucrări sau prestează servicii contra plată în baza unei înţelegeri prealabile. Dacă plata aprovizionărilor se face pe loc, instituţia nu înregistrează obligaţii faţă de furnizori. În majoritatea situaţiilor, relaţiile economice se realizează pe credit, adică plata valorii bunurilor sau serviciilor se face ulterior. Prin urmare, din momentul aprovizionării şi până la plata efectivă, instituţia publică cumpărătoare înregistrează obligaţii faţă de furnizori. Dacă achiziţiile de bunuri, lucrări sau servicii se fac pe credit pentru a reflecta angajamentele de plată se utilizează conturi de datorii din clasa 4 "Conturi de terţi", şi anume:

- contul **401 "Furnizori"** reflectă *creditul comercial* primit pentru cumpărări de bunuri, lucrări şi servicii destinate *activităţii curente,* ca urmare a decalajului în timp dintre momentul primirii bunurilor, lucrărilor şi serviciilor şi momentul plăţii acestora;
- contul **408 "Furnizori-facturi nesosite"** reflectă obligaţia ce decurge din recepţionarea unor bunuri, fără ca documentul aferent acestora (factura) să fi sosit;
- contul **404 "Furnizori de active fixe"** reflectă *creditul comercial* primit pentru cumpărarea de bunuri, lucrări şi servicii destinate *activităţii de investiţii* (achiziţii de active fixe).

Obligaţiile entităţii faţă de furnizori se ridică la nivelul costului de achiziţie al bunurilor, respectiv tariful lucrărilor şi serviciilor primite, la care se adaugă cota de TVA aferentă (numai operaţiile supuse impozitării).

Operaţiunile privind **achiziţiile** de bunuri, lucrări şi servicii se înregistrează în contabilitate prin unul din următoarele articole contabile:

a) achiziţia se face pe bază de factură:

%	=	401 "Furnizori"		Valoarea nominală a datoriei
3XX "Conturi de stocuri"			Cost de achiziţie	
6XX "Conturi de cheltuieli"			Costul de achiziţie al materialelor nestocate	

[39] Tiron-Tudor, A., Nistor, C.S., Cîrstea, A., *Op. cit.*, p.265.

		sau valoarea lucrărilor sau serviciilor		

b) achiziţia se face pe baza avizului de însoţire:

3XX Conturi de stocuri	=	408 "Furnizori – facturi nesosite"	Cost de achiziţie	Cost de achiziţie

Alături de creditul comercial "clasic" se întâlneşte şi *creditul comercial bazat pe efecte de comerţ.* Acestea sunt instrumente de credit comercial (bilete la ordin şi cambii/trate) care garantează plata/ încasarea ulterioară a obligaţiilor/ drepturilor rezultate din relaţiile comerciale[40]. Pentru reflectarea relaţiilor de credit comercial cu furnizorii pe bază de efecte de comerţ, atât pentru activităţile operaţionale cât şi pentru cele de investiţii, se utilizează conturile **403 "Efecte de plătit"**, respectiv **405 "Efecte de plătit pentru active fixe"**.

Plata anticipată a unor sume către furnizori dă naştere la o datorie a acestora faţă de unitatea care a avansat sumele, datorie ce se va stinge în momentul livrării bunurilor, executării lucrărilor sau prestării serviciilor ce fac obiectul contractului. În această situaţie intervine contul **409 "Furnizori – debitori"**, clientul devine creditor pentru furnizor şi furnizorul devine debitor pentru client pe perioada cuprinsă între momentul acordării avansului şi momentul livrării bunurilor pentru care s-a acordat avansul. Acest cont intervine şi pentru evidenţa ambalajelor care circulă în regim de restituire.

În relaţiile cu clienţii, furnizorii pot acorda reduceri comerciale şi financiare. *Reducerile comerciale* sunt de trei feluri: **rabat** (se acordă pentru neconformitate cu contractul), **remiză** (determinată de importanţa comenzii sau de calitatea cumpărătorului) şi **risturn** (acordat pentru ansamblul relaţiilor cu un partener pe o perioadă dată). Pentru plata imediată sau într-un termen foarte scurt, există posibilitatea ca furnizorul să acorde o *reducere cu caracter financiar,* care va reprezenta pentru cumpărător un venit.

Aplicaţie

O şcoală de arte şi meserii înregistrează în cursul unei luni următoarele operaţiuni privind achiziţiile de bunuri, lucrări şi servicii[41]:

1. Se achiziţionează cu factură materii prime evaluate la cost de achiziţie de 30.000 lei, TVA de 19%.

	1			
%	=	401 01 00 "Furnizori sub 1 an"	-	35.700
301 00 00 "Materii prime"			30.000	
442 06 00 "Taxa pe valoarea adăugată deductibilă"			5.700	
Achiziţionarea cu factură a unor materii prime.				

2. Se achiziţionează materiale consumabile la un cost de achiziţie de 9.000 lei, TVA 19% recepţia efectuându-se pe baza avizului de însoţire.

	2			
%	=	408 00 00 "Furnizori – facturi nesosite"	-	10.710
302 01 00 "Materiale auxiliare"			9.000	
442 08 00 " Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă"			1.710	

[40] Georgescu, I., Macovei, I. C., Berheci, M., *Contabilitatea firmei*, Editura Junimea, Iaşi, 2003, p.177.

[41] Se consideră că doar achiziţiile de materii prime şi materiale consumabile sunt taxabile, deoarece se referă la activitatea economică a instituţiei.

Recepţionarea, pe baza avizului de însoţire, a materialelor consumabile.					

3. Factura se primeşte după două zile şi are aceeaşi valoare cu cea înregistrată la recepţie.

408 00 00 “Furnizori-facturi nesosite”	3a =	401 01 00 “Furnizori sub 1 an”		10.710	10.710
Primirea facturii de la furnizorul de materiale consumabile.					
442 06 00 “ Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”	3b =	442 08 00 “ Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă”		1.710	1.710
Transferul TVA aferentă facurii primite.					

4. Se achiziţionează, pe seama unui avans de trezorerie, materiale de natura obiectelor de inventar evaluate la cost de achiziţie de 1.000 lei, TVA 19%.

303 01 00 “Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie”	4 =	542 01 00 “Avansuri de trezorerie în lei”		1.190	1.190
Se înregistrează achiziţia de materiale de natura obiectelor de inventar din avansuri de trezorerie, cost de achiziţie 1.000 lei, TVA 19%.					

5. Consumul de energie electrică facturat de EON în valoare de 1.000 lei, TVA 19%.

610 “Cheltuieli privind energia şi apa”	5 =	401 01 00 “Furnizori sub 1 an”		1.190	1.190
Înregistrat, conform facturii consumul de energie electrică în valoare de 1.000 lei, TVA 19%.					

6. Consumul de apă facturat de Apavital este de 300 lei, TVA 9 %.

610 00 00 “Cheltuieli privind energia şi apa”	6 =	401 01 00 “Furnizori sub 1 an”		327	327
Înregistrat, conform facturii consumul de apă în valoare de 300 lei, TVA 9%.					

7. Reparaţiile curente executate de o unitate specializată pe bază de factură în valoare de 400 lei, TVA 19%.

611 00 00 “Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile”	7 =	401 01 00 “Furnizori sub 1 an”		476	476
Înregistrat, reparaţiile curente executate de terţi pe bază de factură, în valoare de 400 lei, TVA 19%.					

8. Serviciile de telefonie şi internet facturate au valoarea de 200 lei, TVA aferentă 19%.

626 00 00 “Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii”	8 =	401 01 00 “Furnizori sub 1 an”		238	238
Înregistrat, serviciile de telefonie şi internet facturate în valoare de 200 lei, TVA 19%.					

9.În vederea achiziţiei alimentelor pentru cantină se acordă unui furnizor un avans de 2.000 lei. Ulterior se recepţionează pe bază de factură alimente în valoare de 4.000 lei, TVA 19% şi se achită contravaloarea acestora.

a) Acordarea avansului.

409 01 00 “Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”	9a =	770 00 00 “Finanţarea de la buget”		2.000	2.000

Acordarea uni avans de 2.000 lei în vederea achiziţiei alimentelor pentru cantină.				

b) Recepţia alimentelor.

	9b			
302 07 00 "Hrană"	=	401 01 00 "Furnizori sub 1 an"	4.760	4.760
Recepţia alimentelor pe bază de factură, în valoare de 4.000 lei, TVA 19%.				

c) Achitarea datoriei, prin decontarea avansului şi plata diferenţei.

	9c			
401 01 00 "Furnizori sub 1 an"	=	%	4.760	-
		409 01 00 "Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor"		2.000
		770 00 00 "Finanţarea de la buget"		2.760
Achitarea datoriei pentru alimentele achiziţionate, prin decontarea avansului de 2.000 lei şi plata diferenţei de 2.960 lei.				

4.4.2. Contabilitatea decontărilor cu clienţii

Vânzările de bunuri, lucrări şi servicii conduc la stabilirea unor raporturi economico-juridice cu clienţii. Dacă încasarea contravalorii livrărilor intervine pe loc, atunci instituţia care vinde înregistrează intrarea unui flux de lichidităţi. Însă, relaţiile comerciale care se stabilesc între entităţi se realizează în mare parte pe credit, adică prin încasarea ulterioară a contravalorii bunurilor, lucrărilor sau serviciilor prestate. Din momentul livrării şi până la încasarea efectivă, instituţia furnizoare înregistrează în contabilitate creanţe faţă de clienţi[42]. Pentru reflectarea acestor creanţe se utilizează, după caz:

- contul **411 "Clienţi"** care reflectă creanţele faţă de clienţi determinate de vânzarea pe credit a bunurilor materiale, lucrărilor şi serviciilor ce fac obiectul activităţii economice a instituţiei. În acest cont, înregistrarea creanţelor se face, pe baza facturii, la valoarea nominală în momentul apariţiei lor, adică în momentul în care are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, lucrărilor sau serviciilor care fac obiectul vânzării. Dacă la un moment dat apare situaţia în care clientul nu mai poate plăti creanţa respectivă va fi reflectată la **"clienţi incerţi sau în litigiu"** şi va face obiectul ajustării pentru deprecierea creanţelor faţă de clienţi;

- contul **418 "Clienţi – facturi de întocmit"** intervine pentru a reflecta creanţele faţă de clienţi în condiţiile în care factura pentru bunurile livrate, lucrările executate sau serviciile prestate se întocmeşte cu întârziere.

Consemnarea în contabilitate a operaţiunilor de vânzări de bunuri vizează două aspecte, şi anume:

- ***înregistrarea creanţei*** (dacă vânzarea se face pe credit) sau încasarea preţului de vânzare inclusiv TVA (dacă vânzarea se face cu încasare pe loc). Cu această ocazie se întocmeşte articolul contabil:

41X Cont de creanţe faţă de clienţi	=	% 75X "Venituri nefiscale" 442 07 "Taxa pe valoarea adăugată colectată" (442 08 "Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă")	Valoarea nominală a creanţei	- Preţul de vânzare negociat fără TVA TVA aferentă

[42] Toma, C., *Contabilitate financiară*, Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2011, p.212.

- ***scoaterea din gestiune a bunurilor vândute (descărcarea gestiunii)*** la nivelul valorii de intrare (cost de achiziţie sau de producţie) a acestora. Cu această ocazie, se întocmeşte, după caz, unul din următoarele articole contabile:

a) în cazul ***bunurilor cumpărate în scopul de a fi revândute*** (mărfurile):

6XX Cont de cheltuieli privind stocurile	=	3XX Cont de stocuri	Cost de achiziţie	Cost de achiziţie

b) în cazul ***bunurilor obţinute în instituţie*** (produse finite, semifabricate, produse reziduale, animale şi păsări, ambalaje):

709 "Variaţia stocurilor"	=	3XX Cont de stocuri	Cost de producţie	Cost de producţie

Consemnarea în contabilitate a lucrărilor executate şi serviciilor prestate către clienţi presupune întocmirea următorului articol contabil:

411 "Clienţi"	=	% 751 "Venituri din vânzări de bunuri şi servicii" 442 07 "Taxa pe valoarea adăugată colectată"	Valoarea totală a serviciului prestat	Valoarea tarifului serviciului/ tarifului fără TVA TVA aferentă

În situaţii specifice vânzării pe credit comercial bazat pe efecte de comerţ, din cadrul activităţii economice, reflectarea creanţelor faţă de clienţi se face prin intermediul contului **413 "Efecte de primit de la clienţi"**.

Avansurile primite de la clienţi precum şi ambalajele trimise clientului şi pe care acesta urmează să le restituie fac obiectul înregistrărilor în contul **419 "Clienţi - creditori"**;

Aplicaţie

O instituţie publică finanţată din venituri proprii, ce desfăşoară activităţi economice, primeşte de la un client, conform contractului încheiat, un avans de 40% din valoarea totală de 95.200 lei (inclusiv TVA) în vederea executării unor lucrări. Pentru avansul încasat instituţia întocmeşte factură. Ulterior se execută lucrările, iar clientul achită suma datorată. Înregistrarea în Registrul-jurnal a operaţiunilor se prezintă astfel:

1. Încasarea avansului conform extrasului de cont şi înregistrarea TVA colectată conform facturii emise.

1				
562 01 01 "Disponibil al activităţilor finanţate din venituri proprii- Disponibil curent la trezorerie"	=	% 419 00 00 "Clienţi - creditori" 442 07 00 "Taxa pe valoarea adăugată colectată"	38.080	- 32.000 6.080
Încasarea avansului de 38.080 lei, din care TVA – 6.080 lei.				

2. Executarea serviciilor conform facturii.

2				
411 01 01 "Clienţi cu termen sub 1 an"	=	% 751 01 00 "Venituri din prestări de servicii şi alte activităţi" 442 07 00 "Taxa pe valoarea adăugată colectată"	95.200	- 80.000 15.200
Executarea serviciilor conform facturii.				

3. Decontarea avansului primit de la client.

419 00 00 "Clienţi – creditori"	3 =	% 411 01 01 "Clienţi cu termen sub 1 an" 442 07 00 "Taxa pe valoarea adăugată colectată"	32.000	- 38.080 6.080
Regularizarea avansului primit.				

4. Încasarea diferenţei prin contul de disponibil.

562 01 01 "Disponibil al activităţilor finanţate din venituri proprii- Disponibil curent la trezorerie"	4 =	411 01 01 "Clienţi cu termen sub 1 an"	57.120	57.120
Încasarea diferenţei prin contul de disponibil.				

4.4.3. Contabilitatea decontărilor cu personalul, asigurările şi protecţia socială

Utilizarea forţei de muncă de către instituţiile publice generează relaţii de decontare cu angajaţii, precum şi cu bugetul statului, bugetul asigurărilor sociale şi cu unele fonduri speciale. În ceea ce priveşte relaţiile instituţiei cu salariaţii, acestea se referă la stabilirea drepturilor salariale, a sporurilor şi adaosurilor, premiilor, indemnizaţiilor pentru concediile de odihnă şi a celor pentru incapacitate temporară de muncă plătite din fondul de salarii şi a altor drepturi în bani şi/sau în natură datorate de instituţie personalului pentru munca prestată.

Drepturile de personal reprezintă drepturi băneşti sau în natură cuvenite personalului pentru munca prestată sau cele decurgând din calitatea de salariat. Salariul este compus din: salariul de bază, sporurile şi adaosurile la acesta. *Sporurile* se acordă pentru condiţii deosebite de muncă (nocivitate, periculozitate), pentru orele suplimentare, vechime, lucru pe timp de noapte etc. Între *adaosurile la salariu* se numără: adaosul de acord, salariul de merit, indemnizaţia de conducere, prima de vacanţă, premii etc.

Salariul de bază împreună cu sporurile şi adaosurile reprezintă mărimi brute din care se deduc:[43] impozitul pe salarii (10%), contribuţia la asigurările sociale (25%), contribuţia de asigurări sociale de sănătate (10 %), indemnizaţiile pentru concediile de odihnă, reţinerile datorate terţilor. După efectuarea acestor reţineri, ceea ce rămâne reprezintă salariul net de plată.

Pentru instituţie salariile reprezintă o cheltuială operaţională. Datoriile instituţiei faţă de salariaţi pentru munca prestată se reflectă în contabilitate prin intermediul contului **421 "Personal – salarii datorate"**, care este un cont de *pasiv*.

În afara salariilor, angajaţii pot primi şi alte drepturi în virtutea legislaţiei sau a contractelor de muncă cum ar fi: indemnizaţii pentru concediu de odihnă, premii, indemnizaţii de asigurări sociale etc.

Contul **422 "Pensionari-pensii datorate"** ţine evidenţa decontărilor cu pensionarii, pentru pensiile şi celelalte drepturi cuvenite.

43*** Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10 septembrie 2015, cu modificările și completările ulterioare, (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/171280), titlul V.

Ajutoarele materiale (ajutoare pentru incapacitate temporară de muncă, pentru creşterea copilului, ajutoare de deces etc.) acordate de instituţie salariaţilor se reflectă prin intermediul contului **423 "Personal-ajutoare materiale datorate"**.

Indemnizaţiile pentru şomaj se reflectă prin contul **424 "Şomeri-indemnizaţii datorate"**.

Sumele acordate personalului sub forma indemnizaţiilor pentru concedii de odihnă sunt evidenţiate în contul **425 "Avansuri acordate personalului"**. Acesta este un cont de *activ.*

Pentru evidenţa salariilor neridicate în termen se utilizează contul **426 "Drepturi de personal neridicate"**.

Reţinerile din salariile personalului în favoarea terţilor sunt reflectate prin intermediul contului **427 "Reţineri din salarii şi din alte drepturi datorate terţilor"**. Cunoscute sub denumirea de popriri, acestea reprezintă chirii, rate scadente aferente cumpărărilor de bunuri, amenzi, pensii alimentare etc.

Reflectarea creanţelor sau datoriilor cu personalul, altele decât cele evidenţiate, se face cu ajutorul contului **428 "Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"**.

Începând cu data de 1 ianuarie 2018 a fost introdusă contribuția asiguratorie pentru muncă datorată de angajator, cuantumul acesteia stabilindu-se prin aplicarea unei cote de 2,25% asupra sumei câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor de către angajați.

Reflectarea în contabilitate a contribuţiei asiguratorii pentru muncă se face cu ajutorul conturilor **645 07 00 "Cheltuieli cu contribuția asiguratorie pentru muncă",** respectiv **431 06 00 "Contribuția asiguratorie pentru muncă".**

Contul **438 "Alte datorii sociale"** reflectă sumele datorate altor categorii de persoane, cum ar fi: drepturi pentru donatorii de sânge, alocaţii şi alte ajutoare pentru copii, alocaţia suplimentară pentru familiile cu mai mulţi copii, ajutoare sociale, indemnizaţii pentru persoanele cu handicap etc.

Impozitul pe salarii este datorat bugetului statului de orice angajat în funcţie de veniturile lunare realizate sub formă de salarii şi alte drepturi salariale, indiferent de modalitatea de plată: în bani sau în natură. Acesta se calculează şi se reţine lunar, prin stopaj la sursă, de unităţile care au angajaţi. Impozitul pe salarii se calculează astfel[44]:

a) la locul unde se află funcţia de bază prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinată ca diferenţă între venitul net din salarii (calculat prin deducerea din venitul brut a contribuţiilor obligatorii aferente unei luni) şi următoarele:

- deducerea personală* acordată pentru luna respectivă;
- cotizaţia sindicală plătită în luna respectivă;
- contribuțiile la fondurile de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 400 de euro;
- primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, definite conform Legii nr. 95/2006, suportate de angajați, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro.

b) *pentru veniturile obţinute în celelalte cazuri,* prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinate ca diferenţă între venitul brut şi contribuţiile sociale obligatorii pe fiecare loc de realizare a acestora, aferente unei luni.

Pentru reflectarea în contabilitate a impozitului pe salarii se utilizează contul **444** "**Impozitul pe venituri din salarii şi din alte drepturi"**.

---

[44] *** Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 3/2018, publicată în Monitorul Oficial nr. 125/8 februarie 2018, art. 78, alin 2).

* deducerea personală se acordă numai pentru veniturile din salarii de până la 3.600 lei.

Succesiunea calculelor pentru determinarea salariului net este:

	1	**Salariul de bază**
+	2	Sporuri şi adaosuri
+	3	Indemnizaţii
+	4	Stimulente şi premii
+	5	Avantaje în natură
+	6	Indexări
=	7	**Salariul brut (1+2+3+4+5+6)**
-	8	Contribuţia personalului la asigurările sociale (salariul brut x 25%)
-	9	Contribuţia personalului la asigurările sociale de sănătate (salariul brut x 10%)
-	10	Deducerea personală
-	11	Cotizaţia sindicală
-	12	Contribuţiile facultative pentru pensii
=	13	**Venit impozabil, adică baza de calcul pentru impozit (7-8-9-10-11-12)**
-	14	Impozitul pe veniturile din salarii (venitul impozabil x cota unică de impozitare)
-	15	Indemnizaţii pentru concedii de odihnă (acordate în cursul lunii)
-	16	Alte reţineri datorate terţilor
=	17	**Total reţineri (8+9+10+12+13+15+16)**
=	18	**Rest de plată (7-17)**

Aplicaţie – salarii

Într-o lună, o instituție publică înregistrează următoarele operațiuni ocazionate de decontările cu personalul privind salariile și alte drepturi acordate acestuia:

1. Se înregistrează statul de plată al salariilor

641 00 00 “Cheltuieli cu salariile personalului”	1 =	421 00 00 “Personal – salarii datorate”		24.250	24.250
Înregistrat salariile pentru luna curentă în valoare totală de 24.250 lei, conform statului de salarii.					

2. Se înregistrază tichetele de masă acordate angajaților pentru luna curentă în valoare totală de 5.040 lei.

642 00 00 “Cheltuieli salariale în natură”	2 =	532 06 00 “Tichete de masă”		5.040	5.040
Înregistrat tichetele de masă pentru luna curentă în valoare totală de 5.040 lei.					

3. Contribuţia asiguratorie pentru muncă aferentă salariului din luna curentă este de 2,25%.

645 07 00 "Cheltuieli cu contribuția asiguratorie pentru muncă"	3 =	431 06 00 "Contribuția asiguratorie pentru muncă"		546	546
Înregistrat contribuţia asiguratorie pentru muncă a instituției (2,25% x 24.250= 546 lei).					

4. Se înregistrează reţinerile din salariu.

	9				
421 00 00 “Personal – salarii datorate”	=	%		10.064	-
		431 02 00 “Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale“			6.063
		431 04 00 “Contribuţia asiguraţilor pentru asigurările sociale de sănătate”			2.425
		444 00 00 n“Impozitul pe venituri din salarii şi din alte drepturi”			1.576
Înregistrarea reţinerilor din salariu reprezentând: contribuţia angajaţilor la asigurările sociale (25% x 24.250= 6.063 lei), asigurările sociale de sănătate (10% x 24.250= 2.425 lei), impozitul pe salarii (10%).					

10. Se virează salariile nete pe card (24.250- 10.064= 14.186 lei).

	10			
421 00 00 “Personal – salarii datorate”	=	770 00 00 “Finanţarea de la buget”	14.186	14.186
Înregistrat plata salariilor prin card.				

11. Se achită obligaţiile legate de salarii către diverse bugete şi terţi.

	11			
%	=	770 “Finanţarea de la buget”	-	10.610
431 06 00 "Contribuția asiguratorie pentru muncă"			546	
431 02 00 “Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurările sociale”			6.063	
431 04 00 “Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurările sociale de sănătate”			2.425	
444 00 00 “Impozitul pe venituri din salarii şi din alte drepturi”			1.576	
Se achită obligaţiile către bugetul statului, precum şi cele privind asigurările şi protecţia socială.				

Aplicaţie - burse

O instituţie de învăţământ superior înregistrează în exerciţiul curent bursele pentru studenţi şi doctoranzi de 5.000 lei. Suma se ridică de la bancă şi se achită prin casierie[45].

1. Înregistrat bursele cuvenite studenţilor.

	1			
679 00 00 “Alte cheltuieli”	=	429 00 00 “Bursieri şi doctoranzi”	5.000	5.000
Înregistrat bursele cuvenite studenţilor şi doctoranzilor de 5.000 lei.				

2. Ridicarea numerarului de la trezorerie.

	2a			
531 01 01 “Casa în lei”	=	581 01 01 “Viramente interne- activitatea operaţională”	5.000	5.000
Ridicarea numerarului de la trezorerie.				
	2b			
581 01 01 “Viramente interne- activitatea operaţională”	=	770 00 00 “Finanţarea de la buget”	5.000	5.000
Se ridică de la trezorerie extrasul de cont pentru numerarul ridicat anterior pentru burse.				

3. Plata burselor.

[45] Pitulice, C., Glăvan, M., *Op. cit.,* p.181.

3				
429 00 00 “Bursieri şi doctoranzi”	=	531 01 01 “Casa în lei”	5.000	5.000
Achitarea burselor cuvenite studenţilor şi doctoranzilor de 5.000 lei.				

4.4.4. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat şi conturi asimilate

În cadrul **decontărilor cu bugetul statului**, **bugetele locale şi alte bugete** se cuprind: taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venituri de natură salarială, impozitul pe clădiri, taxa asupra mijloacelor de transport şi alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect, general, neutru, unic, ce va fi plătit în mod fracţionat, în toate fazele circuitului economic, pentru a fi suportat de consumatorul final. Aceasta este datorată bugetului de stat şi se stabileşte ca diferenţă între valoarea taxei exigibile aferente bunurilor livrate sau serviciilor prestate, contul **442 07 “Taxa pe valoarea adăugată colectată**” şi taxa deductibilă pentru cumpărările de bunuri şi servicii, contul **442 06 “Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”.**

Instituţiile publice sunt scutite de taxă pentru o serie de operaţiuni condiderate de interes general, dintre care enumerăm[46]:

- spitalizarea, îngrijirile medicale şi operaţiunile strâns legate de acestea, desfăşurate de: spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete şi laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală şi de diagnostic, baze de tratament şi recuperare, staţii de salvare şi alte unităţi autorizate să desfăşoare astfel de activităţi;
- prestările de servicii efectuate în cadrul profesiunii lor de către stomatologi şi tehnicieni dentari, precum şi livrarea de proteze dentare efectuată de stomatologi şi de tehnicieni dentari;
- prestările de îngrijire şi supraveghere efectuate de personal medical şi paramedical, conform prevederilor legale aplicabile în materie;
- transportul bolnavilor şi al persoanelor accidentate, în vehicule special amenajate în acest scop, de către entităţi autorizate în acest sens;
- livrările de organe, sânge şi lapte, de provenienţă umană;
- activitatea de învăţământ prevăzută în Legea educației naționale nr. 1/2011, cu modificările şi completările ulterioare, formarea profesională a adulţilor, precum şi prestările de servicii şi livrările de bunuri strâns legate de aceste activităţi, efectuate de instituţiile publice sau alte entități autorizate;
- livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate de căminele şi cantinele organizate pe lângă instituţiile publice și entitățile autorizate, în folosul exclusiv al persoanelor direct implicate în activitățile scutite;
- meditaţiile acordate în particular de cadre didactice din domeniul învăţământului şcolar, preuniversitar şi universitar;
- prestările de servicii şi/sau livrările de bunuri strâns legate de asistenţa şi/sau protecţia socială, efectuate de instituţiile publice sau alte entități recunoscute ca având caracter social, inclusiv cele livrate de căminele de bătrâni;
- prestările de servicii şi/sau livrările de bunuri strâns legate de protecţia copiilor şi a tinerilor, efectuate de instituţiile publice sau alte entități recunoscute ca având caracter social;
- prestările de servicii culturale şi/sau livrările de bunuri strâns legate de acestea, efectuate de instituţiile publice sau de alte organisme culturale fără scop patrimonial, recunoscute ca atare de Ministerul Culturii;

[46] *** Legea 227/2015 privind Codul fiscal și Normele metodologice, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10 septembrie 2015, cu modificările și completările ulterioare, art. 292, alin (1), lit a)- r).

- activităţile specifice posturilor publice de radio şi televiziune, altele decât activităţile de natură comercială;
- serviciile publice poştale, precum şi livrarea de bunuri aferentă acestora etc.

Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptăţită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată. *Faptul generator* reprezintă faptul prin care sunt realizate condiţiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. În situaţia în care există decalaje între faptul generator şi exigibilitatea taxei, totalul taxei pe valoarea adăugată se înregistrează într-un cont distinct, **442 08 "Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă**" care, pe măsură ce devine exigibilă potrivit legii, se trece la taxa pe valoarea adăugată colectată, respectiv la taxa pe valoarea adăugată deductibilă, după caz. În contul taxei pe valoarea adăugată neexigibilă se înregistrează şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă sau colectată, pentru livrări de bunuri şi prestări de servicii pentru care nu au sosit sau nu s-au întocmit facturile.

Diferenţa între taxa pe valoarea adăugată colectată şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă se înregistrează la **442 03 "Taxa pe valoarea adăugată de plată**", respectiv **442 04 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat**" şi se regularizează în condiţiile legii.

Cota standard de TVA este de 19%, iar cotele reduse sunt de 9% şi 5%.

446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte" cuprind sumele datorate bugetului de stat (taxe vamale, accize) sau bugetelor locale (impozitul pe clădiri, terenuri, mijloace de transport) sau alte impozite şi taxe datorate. Acestea se înregistrează în contabilitatea analitică pe feluri de impozite, taxe şi vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale.

448 "Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului" cuprind: drepturile de personal neridicate, prescrise, datorate bugetului statului potrivit legii, sumele datorate creditorilor, cuvenite bugetului statului după prescrierea lor, plusul de numerar din casierie, amenzi şi penalităţi, vărsăminte efectuate în plus la buget şi altele, precum şi sumele datorate bugetului de către instituţiile finanţate de la buget reprezentând venituri realizate în condiţiile legii.

Aplicaţie – taxa pe valoarea adăugată

O instituţie publică locală care desfăşoară şi activitate economică avea de recuperat la sfârşitul lunii martie TVA de 300 lei. În cursul lunii aprilie se achiziţionează în vederea prestării unor servicii materiale consumabile de 3.000 lei, TVA 19%. Serviciile prestate în cursul lunii pentru care s-a întocmit factură sunt de 4.200 lei, TVA 19%. La sfârşitul lunii aprilie se depune decontul de TVA la administraţia fiscală.

1. Se înregistrează recepţia materialelelor consumabile pe bază de factură.

	1			
%	=	401 01 00 "Furnizori sub 1 an"	-	3.570
302 01 00 "Materiale auxiliare"			3.000	
442 06 00 "Taxa pe valoarea adăugată deductibilă"			570	
Înregistrat achiziţia materialelor pe bază de factură.				

2. Serviciile prestate unui client pe bază de factură sunt evaluate la 4.200 lei, TVA 19%.

	2			
411 01 01 "Clienţi cu termen sub 1 an"	=	%	4.998	-
		751 01 00 "Venituri din prestări de servicii şi alte activităţi"		4.200
		442 07 00 "Taxa pe valoarea adăugată colectată"		798

Înregistrat serviciile prestate în cursul lunii aprilie.					

3. La sfârşitul lunii aprilie se regularizează TVA.

	3				
442 07 00 "Taxa pe valoarea adăugată colectată"	=	%		798	-
		442 06 00 "Taxa pe valoarea adăugată deductibilă"			570
		442 03 00 "Taxa pe valoarea adăugată de plată"			228
Înregistrat situaţia TVA aferentă lunii aprilie.					

4. Înregistrat compensarea parţială a TVA datorată în luna aprilie cu TVA de recuperat din luna martie.

	4				
442 03 00 "Taxa pe valoarea adăugată de plată"	=	442 04 00 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat"		228	228
Înregistrat compensarea TVA datorată cu TVA de recuperat din luna precedentă.					

Contabilitatea altor impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

Alte impozite, taxe şi vărsăminte cuprind sumele datorate bugetului de stat (taxe vamale, accize) sau bugetelor locale (impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri) sau alte impozite şi taxe datorate. Acestea se înregistrează în contabilitatea analitică pe feluri de impozite, taxe şi vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale.

O instituţie publică finanţată din venituri proprii şi subvenţii a achiziţionat din Republica Moldova materiale consumabile de 2.000 lei. Taxa vamală este de 10%, iar comisionul vamal de 0,5%. Impozitul de clădiri şi terenuri datorat bugetului local este de 250 lei, iar cel pentru mijloacele de transport de 85 lei.

1. Achiziţia materialelor auxiliare din import.
- cost achiziţie 2.000 lei
- taxe vamale 200 lei
- comision vamal 10 lei

Valoare de intrare materiale consumabile 2.210 lei.

	1				
302 01 00 "Materiale auxiliare"	=	%		2.210	-
		401 01 00 "Furnizori sub 1 an"			2.000
		446 01 00 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"			210
Înregistrat achiziţia materialelor consumabile din import.					

2. Impozitul pe clădiri şi mijloace de transport.

	2				
635 01 00 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsaminte asimilate"	=	446 01 00 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"		335	335
Înregistrat achiziţia materialelor consumabile.					

Aplicaţie - fonduri nerambursabile[47]

O instituţie de învăţământ superior finanţată din venituri proprii a contractat fonduri europene nerambursabile pentru acordarea de burse doctoranzilor de 1.800.000 lei pentru o perioadă de 3 ani. 75% din fonduri nerambursabile, 23% de la buget şi 2% contribuţia solicitantului. Nu sunt prevăzute investiţii, iar valoarea este distribuită în mod egal pe cei 3 ani (600.000 lei). Se încasează prefinanţarea de 10%.

1. Se înregistrează încasarea prefinanţării de 10%.

515 01 03 "Disponibil în lei din fonduri externe nerambursabile la trezorerie – venituri ale bugetului fondurilor externe nerambursabile (sursa D)"	1 =	458 05 01 "Avansuri primite de la Autoritățile de Certificare/ Autoritățile de Management/ Agenţiile de Plăţi - fonduri externe nerambursabile postaderare"	180.000	180.000
Înregistrat prefinanţarea încasată pentru fondurile nerambursabile contractate.				

2. Suma încasată este transferată în contul de disponibil.

581 01 03 "Viramente interne- activitatea de finanţare"	2a =	515 01 03 "Disponibil în lei din fonduri externe nerambursabile la trezorerie – venituri ale bugetului fondurilor externe nerambursabile (sursa D)"	180.000	180.000
560 01 02 "Disponibil curent al instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii – Disponibil curent la instituții de credit"	2b =	581 01 03 "Viramente interne- activitatea de finanţare"	180.000	180.000
Înregistrat transferul prefinanţării în contul de disponibil pe baza extraselor de cont.				

3. Bursele pentru primul an au fost de 539.000 lei, iar cheltuielile curente: energia şi apa 6.100 lei, chiria de 48.950 lei, taxe de curierat 1.750 lei, materiale consumabile de 4.200 lei (hârtie, tonere imprimantă etc.)[48]. Se achită bursele şi datoriile faţă de furnizori.

679 00 00 "Alte cheltuieli"	3a =	429 00 00 "Bursieri şi doctoranzi"	539.000	539.000
Înregistrat bursele pentru primul an.				

%	3b =	401 01 00 "Furnizori sub 1 an"	-	61.000
302 08 00 "Alte materiale consumabile"			4.200	
610 00 00 "Cheltuieli privind energia și apa"			6.100	
612 00 00 "Cheltuieli cu chiriile"			48.950	
626 00 00 "Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"			1.750	
Înregistrat consumul de energie și apă, chiria și taxele de curierat pe bază de facturi.				

[47] Dumitru, M., Pitulice, C., Ștefănescu, A., *Cartea verde a contabilității instituțiilor publice*, Ediția a II-a, Editura Rentrop & Stratan, 2014, pp. 238-247.

[48] O altă cheltuială curentă este legată de salarii și asigurări sociale, dar aceste aspecte au fost prezentate la decontările cu personalul, iar pentru simplificare nu vor mai fi făcute reflectările și aici.

602 08 00 “Cheltuieli cu alte materiale consumabile”	3c =	302 08 00 “Alte materiale consumabile”	4.200	4.200
Înregistrat consumul de materiale pe baza bonurilor de consum.				

429 00 00 “Bursieri şi doctoranzi”	3d =	560 01 02 “Disponibil curent al instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii – Disponibil curent la instituții de credit”	539.000	539.000
Achitarea burselor prin card.				

401 01 00 “Furnizori sub 1 an”	3e =	560 01 02 “Disponibil curent al instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii – Disponibil curent la instituții de credit”	61.000	61.000
Achitarea datoriilor faţă de furnizori.				

4. Se înregistrează creanţa faţă de UE pentru plăţile efectuate (75%).

450 05 01 “Sume de primit de la Comisia Europeană/alţi donatori reprezentând venituri ale bugetului general consolidat – buget de stat – fonduri externe nerambursabile postaderare”	4 =	473 01 03 “Decontări din operaţii în curs de clarificare - datorii/ creanţe din operaţiuni cu FEN”	450.000	450.000
Înregistrat creanţa faţă de UE pentru fondul contractat.				

5. Se reflectă sumele de rambursat din FEN (75%) şi de la buget (23%).

458 03 01 “Sume de primit de la Autorităţile de Certificare/ Autorităţile de Management/ Agenţiile de Plăţi - fonduri externe nerambursabile postaderare”	5a =	775 “Finanţarea din fonduri externe nerambursabile postaderare”	450.000	450.000
Înregistrat sumele de rambursat de UE.				

458 03 02 “Sume de primit de la Autorităţile de Certificare/ Autorităţile de Management/ Agenţiile de Plăţi - fonduri de la buget”	5b =	778 00 00 “Venituri din contribuţia naţională aferentă programelor/ proiectelor finanţate din fonduri externe nerambursabile”	138.000	138.000
Înregistrat sumele de rambursat de buget.				

6. Se depune cererea de finanţare nr. 1 pentru primul an de proiect.

473 01 03 “Decontări din operaţii în curs de clarificare - datorii/ creanţe din operaţiuni cu FEN”	6 =	450 05 01 “Sume de primit de la Comisia Europeană/alţi donatori reprezentând venituri ale bugetului general consolidat – buget de stat – fonduri externe nerambursabile postaderare”	450.000	450.000
Înregistrat depunerea cererii de rambursare.				

7. Diminuarea sumelor de primit cu valoarea prefinanţării.

458 05 01 "Avansuri primite de la Autorităţile de Certificare/ Autorităţile de Management/ Agenţiile de Plăţi - fonduri externe nerambursabile postaderare"	7 =	458 03 01 "Sume de primit de la Autorităţile de Certificare/ Autorităţile de Management/ Agenţiile de Plăţi - fonduri externe nerambursabile postaderare"	180.000	180.000
Înregistrat diminuarea sumelor de primit cu valoarea prefinanţării.				

8. Încasarea cererii de rambursare nr. 1, mai puţin prefinanţarea.

515 01 03 "Disponibil în lei din fonduri externe nerambursabile la trezorerie – venituri ale bugetului fondurilor externe nerambursabile (sursa D)"	8 =	%	408.000	-
		458 03 01 "Sume de primit de la Autorităţile de Certificare/ Autorităţile de Management/ Agenţiile de Plăţi - fonduri externe nerambursabile postaderare"		270.000
		458 03 02 "Sume de primit de la Autorităţile de Certificare/ Autorităţile de Management/ Agenţiile de Plăţi - fonduri de la buget"		138.000
Încasarea sumelor solicitate prin cererea de rambursare nr. 1, mai puţin prefinanţarea.				

9. Concomitent suma se transferă în contul de disponibil.

581 01 03 "Viramente interne- activitatea de finanţare"	9a =	515 01 03 "Disponibil în lei din fonduri externe nerambursabile la trezorerie – venituri ale bugetului fondurilor externe nerambursabile (sursa D)"	408.000	408.000
560 01 02 "Disponibil curent al instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii – Disponibil curent la instituții de credit"	9b =	581 01 03 "Viramente interne- activitatea de finanţare"	408.000	408.000
Transferul sumelor în contul de disponibil.				

În exerciţiile următoare înregistrările se vor face în mod similar. Nu au fost diferenţe de rambursat şi atunci contul 515 01 03 este închis. Eventualele diferenţe se transferă la 515 04 "Rezultatul execuţiei bugetare din anul curent", respectiv 515 05 "Rezultatul execuţiei bugetare din anii precedenţi".

4.4.5. Contabilitatea debitorilor şi creditorilor diverşi, debitorilor şi creditorilor bugetelor

În această categorie sunt reflectate sumele datorate instituţiilor publice de către terţe persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu şi clienţii, cele datorate de instituţiile publice unor terţe persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu şi furnizorii, creanţele bugetare ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului asigurărilor pentru şomaj şi al Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, împrumuturile pe termen scurt acordate din bugetul de stat, bugetul local, bugetul asigurărilor pentru şomaj, precum si dobânzile aferente acestora.

Evidenţa se ţine cu ajutorul conturilor din grupa **46 "*Debitori şi creditori diverşi, debitori şi creditori ai bugetelor***".

Aplicaţie - vânzarea unui activ fix corporal amortizabil

O primărie vinde un utilaj la preţul de vânzare de 14.000 lei. Valoarea contabilă este de 48.000 lei, iar amortizarea înregistrată până în momentul vânzării 36.000 lei.

	1a			
461 01 09 "Debitori sub 1 an- alte creanțe"	=	791 00 00 "Venituri din valorificarea unor bunuri ale statului"	14.000	14.000
Se vinde un utilaj la preţul de vânzare de 14.000 lei.				

b) Concomitent se scoate din evidenţă utilajul vândut, ştiind că valoarea de intrare este de 48.000 lei, iar amortizarea 36.000 lei.

	1b			
%	=	213 01 00 "Echipamente tehnologice	-	48.000
281 03 01 "Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"		(maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	36.000	
691 00 00 "Cheltuieli extraordinare din operaţiuni cu active fixe"			12.000	
Se scoate din evidenţa contabilă utlilajul vândut, parţial amortizat.				

4.4.6. Contabilitatea decontărilor între exerciţiile financiare şi operaţiile în curs de clarificare

Decontările între exerciţiile financiare se referă la operaţiunile care au efecte pe mai mulţi ani, iar veniturile şi cheltuielile trebuie să fie atribuite exerciţiului în care au fost realizate sau efectuate. Se au în vedere sumele plătite în exerciţiul financiar curent, dar care privesc exerciţiile financiare următoare (chirii, asigurări, abonamente, publicaţii, alte cheltuieli efectuate în avans), sumele încasate în exerciţiul financiar curent, dar care privesc exerciţiile financiare următoare (venituri din chirii, abonamente la publicaţii, abonamente la instituţiile ce prezintă spectacole, alte venituri realizate în avans) şi operaţiuni pentru care sunt necesare clarificări ulterioare. Pentru reflectarea acestor operaţii se utilizează conturile din grupa **47 "Conturi de regularizare şi asimilate**".

Aplicaţie - decontări între exerciţii şi operaţii în curs de clarificare

Un teatru încasează în luna februarie 3.000 lei pentru închirierea sălii de spectacole pentru un eveniment ce va avea loc în luna martie. În luna martie achită factura pentru convorbirile telefonice de 2.800 lei şi, deoarece valoarea facturii este mare se depune contestaţie la firma de telefonie. În luna aprilie se primeşte răspunsul şi i se comunică instituţiei că valoarea facturii este corectă.

	1a			
561 01 01 "Disponibil al instituţiilor publice finanţate din venituri proprii şi subvenţii- Disponibil curent la trezorerie"	=	472 00 00 "Venituri înregistrate în avans"	3.000	3.000
Încasarea sumei pentru închirierea sălii de spectacole pentru evenimentul ce va avea loc în luna următoare.				

b) În luna martie suma este trecută la veniturile curente.

	1b			
472 00 00 "Venituri înregistrate în avans"	=	750 02 00 "Alte venituri din proprietate"	3.000	3.000
Transferul sumei din închirierea sălii de spectacole la veniturile lunii martie.				

2. Se achită factura pentru convorbirile telefonice şi se depune contestaţie pentru că valoare este mare.

2a				
473 01 09 “Decontări din operaţii în curs de clarificare- alte datorii/creanţe curente”	=	770 00 00 “Finanţarea de la buget”	2.800	2.800
Achitarea facturii pentru telefon. Deoarece s-a depus contestaţie valoarea este înregistrată la operaţiile în curs de clarificare.				

b) Ulterior se primeşte răspunsul pentru contestaţia depusă prin care se precizează că valoarea facturii este corectă.

2b				
626 00 00 “Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii”	=	473 01 09 “Decontări din operaţii în curs de clarificare- alte datorii/creanţe curente”	2.800	2.800
Reflectarea cheltuielilor cu serviciile de telecomunicaţii după primirea răspunsului la contestaţie.				

4.5. Contabilitatea operaţiunilor cu mijloace băneşti

Contabilitatea trezoreriei asigură evidenţa existenţei şi mişcării titlurilor de plasament, a altor valori de trezorerie, a disponibilităţilor existente în conturi la trezoreria statului, Banca Naţională a României, băncile comerciale şi în casierie.

În scopul întăririi rolului finanţelor publice şi al asigurării unei discipline bugetare ferme, instituţiile publice indiferent de sistemul de finanţare şi de subordonare, inclusiv activităţile de pe lângă unele instituţii publice, finanţate integral din venituri proprii, efectuează operaţiunile de încasări şi plăţi prin unităţile teritoriale ale trezoreriei statului în raza cărora îşi au sediul şi unde au deschise conturile de venituri, cheltuieli şi disponibilităţi, în condiţii de siguranţă. Este interzis instituţiilor publice să efectueze operaţiunile de mai sus prin băncile comerciale, cu excepţia situaţiilor prevăzute de lege.

Contabilitatea instituţiilor publice asigură înregistrarea plăţilor de casă şi a cheltuielilor efective, pe subdiviziunile clasificaţiei bugetare, potrivit bugetului aprobat.

Trezoreria cuprinde:

Investiţiile pe termen scurt la instituţiile publice se prezintă sub forma obligaţiunilor emise şi răscumpărate. În scopul asigurării surselor de finanţare, unităţile administrativ-teritoriale pot emite obligaţiuni cu dobândă sau cu discount pe care le răscumpăra la termen.

Disponibilităţi ale instituţiilor publice la trezoreria statului şi la bănci cuprinde: disponibilul din împrumuturi din disponibilităţile contului curent general al trezoreriei statului, valorile de încasat, disponibilul în lei şi valută din conturile bancare, disponibilul în lei şi în valută din împrumuturi interne şi externe contractate şi garantate de stat, disponibilul în lei şi în valută din fonduri externe nerambursabile, disponibilul în lei şi în valută din împrumuturi interne şi externe contractate şi garantate de autorităţile administraţiei publice locale, dobânzile de plătit şi de încasat, împrumuturi pe termen scurt.

Sumele virate sau depuse la bănci ori prin mandat poştal, pe baza documentelor prezentate instituţiei şi neapărute încă în extrasele de cont, se înregistrează distinct în contabilitate.

Depozitele bancare constituite în condiţiile legii, se evidenţiază distinct în cadrul conturilor de disponibilităţi. Contabilitatea disponibilităţilor aflate în conturi la bănci comerciale şi a mişcării acestora, ca urmare a încasărilor şi plăţilor efectuate în valută, se ţine distinct în lei şi în valută. Conturile curente la bănci comerciale se dezvoltă în analitic pe fiecare bancă.

Disponibil ale bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat şi bugetelor locale nu au un corespondent ca atare în contabilitatea trezoreriei statului şi au drept scop evidenţierea veniturilor încasate şi a cheltuielilor efectuate din aceste bugete.

Această grupă mai include: disponibilul din fondul de rulment al bugetului local, disponibilul din cote defalcate din impozitul pe venit pentru echilibrarea bugetelor locale, disponibilul din venituri încasate pentru bugetul capitalei, disponibilul bugetului asigurărilor sociale de stat pentru constituirea fondului de rezervă, disponibilul din fondul de rezervă al asigurărilor sociale de sănătate, disponibilul din sume încasate în cursul procedurii de executare silită, disponibilul din sume colectate pentru bugete.

Contabilitatea disponibilităţilor aflate în **casieria** instituţiilor publice, precum şi a mişcării acestora ca urmare a operaţiunilor de încasări şi plăti efectuate în numerar, se ţine distinct în lei şi în valută.

Înregistrarea în contabilitate a operaţiilor în lei sau în valută se efectuează cu respectarea reglementărilor emise de Banca Naţională a României şi Ministerul Finanţelor Publice, precum şi a altor reglementări în domeniu. Operaţiunile privind încasările şi plăţile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul zilei, comunicat de Banca Naţională a României. La finele perioadei, disponibilităţile în valută şi alte valori de trezorerie (acreditive, depozite pe termen scurt în valută) se evaluează la cursul de schimb în vigoare la acea dată, iar diferenţele de curs rezultate se înregistrează în contabilitate ca venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

Instituţiile publice pot ridica din contul de finanţare sau din conturile de disponibil, deschise la trezoreria statului, sume pentru efectuarea de plăţi în numerar, reprezentând drepturi de personal, precum şi pentru alte cheltuieli care nu se justifică a fi efectuate prin virament. Instituţiile publice au obligaţia să îşi organizeze activitatea de casierie, astfel încât încasările şi plăţile în numerar să fie efectuate în condiţii de siguranţă, cu respectarea dispoziţiilor legale în vigoare şi în limita plafonului de casă stabilit de către trezoreria statului pentru fiecare instituţie publică.

Încasările efectuate de către instituţiile publice prin casieria proprie se depun în conturile bugetare respective deschise la trezoreria statului şi reprezintă venituri ale bugetului de stat, ale bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor fondurilor speciale. Veniturile încasate în numerar care sunt lăsate potrivit legii la dispoziţia instituţiilor ca venituri proprii, se depun în conturile de disponibilităţi ale acestora.

Alte valori includ: timbrele fiscale şi poştale, biletele de tratament şi odihnă, tichetele şi biletele de călătorie, bonurile valorice pentru carburanţi auto, biletele cu valoare nominală, tichetele de masă, alte valori etc.

În vederea achitării unor obligaţii faţă de furnizori, se poate solicita instituţiilor publice deschiderea de **acreditive** la bănci, în lei sau în valută.

Sumele în numerar, puse la dispoziţia personalului sau a terţilor, în vederea efectuării unor plăţi în numele instituţiei, se reflectă la **avansuri de trezorerie**.

Disponibilităţile din fondurile cu destinaţie specială cuprind alocaţiile bugetare cu destinaţie specială acordate instituţiilor publice, sumele de mandat şi sumele în depozit pe care instituţiile publice le pot păstra la finele anului într-un cont de disponibil distinct deschis la trezoreria statului, disponibilul din taxe speciale, disponibilul din amortizarea activelor fixe deţinute de serviciile publice de interes local, disponibilul fondului de risc, disponibilul din depozitele speciale constituite pentru construirea de locuinţe, disponibilul din valorificarea unor bunuri intrate în proprietatea privată a statului, disponibilul din cofinanţarea de la buget aferentă programelor/ proiectelor finanţate din fonduri externe nerambursabile.

Disponibilul instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din venituri proprii includ: veniturile proprii şi subvenţiile primite pentru completare. Excedentele rezultate din execuţia bugetelor instituţiilor publice finanţate din venituri proprii şi subvenţii acordate de la

buget, se regularizează la sfârşitul anului cu bugetul din care au fost acordate subvenţiile, în limita sumelor primite de la acesta. Excedentele anuale rezultate din execuţia bugetelor instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii, se reportează în anul următor.

Disponibilul din fondurile speciale includ: disponibilul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, disponibilul bugetului asigurărilor pentru şomaj.

Viramentele interne reflectă transferurile de disponibilităţi băneşti între conturile de la trezoreria statului şi bănci comerciale, precum şi între conturile de la trezorerie sau bănci şi din casieria instituţiei.

Fondurile externe nerambursabile. Guvernului României poate primi de la Comisia Comunităţilor Europene sume cu titlu de asistenţă financiară nerambursabilă. Sunt acumulate în conturi distincte şi se utilizează numai în limita disponibilităţilor existente în aceste conturi şi în scopul în care au fost acordate. Ministerul Finanţelor Publice asigură gestionarea contribuţiei financiare a Comunităţii Europene prin conturi deschise la Banca Naţională a României, trezoreria statului sau la bănci comerciale, conform prevederilor memorandumurilor de înţelegere sau de finanţare şi ale Acordului multianual de finanţare SAPARD.

Disponibilităţile din contribuţia financiară a Comunităţii Europene şi sumele recuperate şi datorate Comunităţii Europene, aflate în conturile deschise la Banca Naţională a României, trezoreria statului sau la bănci comerciale, sunt purtătoare de dobândă; dobânda se bonifică şi se utilizează conform prevederilor memorandumurilor de înţelegere sau de finanţare, ale Acordului multianual de finanţare SAPARD şi ale altor documente încheiate sau convenite între Comisia Europeană şi Guvernul României, precum şi conform instrucţiunilor emise de donator.

Contribuţia publică naţională destinată cofinanţării în bani a contribuţiei financiare a Comunităţii Europene se alocă, se utilizează şi se derulează conform cadrului tehnic, juridic şi administrativ prevăzut pentru fondurile nerambursabile. Sumele necesare finanţării proiectelor/programelor în cazul indisponibilităţii temporare a contribuţiei financiare a Comunităţii Europene se transferă structurilor de implementare, urmând să se regularizeze cu fondurile primite de la Comisia Europeană, în limita sumelor eligibile transferate. Sumele plătite necuvenit din contribuţia publică naţională, reprezentând cofinanţarea în bani a contribuţiei financiare a Comunităţii Europene, în scopul achitării debitelor către Comunitatea Europeană, ca urmare a eventualelor nereguli sau neglijenţe stabilite în baza prevederilor memorandumului de finanţare şi a Acordului multianual de finanţare SAPARD, se recuperează conform legii şi se fac venit la bugetul din care au fost acordate.

Orice înscris pe baza căruia se alocă fonduri provenind din contribuţia financiară a Comunităţii Europene şi din contribuţia publică naţională se investeşte cu titlu executoriu.

Disponibilităţile din contribuţia publică naţională destinate cofinanţării în bani a contribuţiei financiare a Comunităţii Europene, rămase la finele exerciţiului bugetar în conturile structurilor de implementare, se reportează în anul următor pentru a fi folosite cu aceiaşi destinaţie.

Principalele documente folosite pentru operaţiunile de *încasări şi plăţi în numerar* sunt: chitanţa, chitanţa pentru operaţii în valută, procesul verbal de plăţi, dispoziţia de plată/încasare, foaia de vărsământ, registrul de casă, iar pentru operaţiunile prin *virament* se folosesc: cererea pentru deschiderea de credit, dispoziţia bugetară pentru repartizarea creditelor, extrasul de cont, ordinul de plată, cecul[49].

Aplicaţie

Într-o perioadă de gestiune, o instituţie publică de interes local realizează următoarele operaţiuni de încasări şi plăţi, a căror înregistrare în Registrul-jurnal se prezintă astfel:

[49] Dascălu, C., Nișulescu, I., Caraiani, C., Ștefănescu, A., Pitulice, C., *Op. cit*., p. 306.

1. Se ridică de la trezorerie suma de 1.000 lei pentru plata indemnizaţiilor pentru concediile de odihnă.

	1				
531 01 01 “Casa în lei”	=	581 01 01 “Viramente interne- activitatea operațională”		1.000	1.000
Conform cecului de numerar, se ridică de la trezorerie suma de 1.000 lei pentru plata indemnizaţiilor pentru concediile de odihnă.					

2. Plata în numerar a indemnizaţiilor pentru concediile de odihnă.

	2				
425 00 00 “Avansuri acordate personalului”	=	531 01 01 “Casa în lei”		1.000	1.000
Se înregistrează plata indemnizaţiilor pentru concediile de odihnă, de 1.000 lei.					

3. Se primește extrasul de cont pentru sumele ridicate de la trezorerie.

	3				
581 01 01 “Viramente interne- activitatea operațională”	=	770 00 00 “Finanţarea de la buget”		1.000	1.000
Se primește de la trezorerie extrasul de cont prin care se confirmă operaţiunea de ridicare de către casier a sumelor aferente indemnizaţiilor pentru concediile de odihnă.					

4. Se deschide un acreditiv.

	4a				
541 01 02 “Acreditive în lei la instituţii de credit”	=	581 01 01 “Viramente interne- activitatea operațională”		7.000	7.000
Se deschide un acreditiv în valoare de 7.000 lei.					
	4b				
581 01 01 “Viramente interne- activitatea operațională”	=	770 00 00 “Finanţarea de la buget”		7.000	7.000
Se primește extrasul de cont prin care se confirmă virarea sumei din contul de disponibil în acreditivul deschis.					

5. Se achită obligaţia faţă de un furnizor din acreditivul deschis.

	5				
401 01 00 “Furnizori sub 1 an”	=	541 01 02 “Acreditive în lei la instituţii de credit”		4.880	4.880
Se achită obligaţia faţă de un furnizor “F” din acreditivul deschis, valoarea obligaţiei fiind, conform facturii emise, de 4.880 lei.					

6. Se acordă un avans de trezorerie angajatului “N” în vederea efectuării unei deplasări.

	6				
542 01 00 “Avansuri de trezorerie în lei”	=	531 01 01 “Casa în lei”		500	500
Acordarea unui avans de trezorerie angajatului N, în sumă de 500 lei, în vederea efectuării unei deplasări.					

7. Decontul de cheltuieli prezentat de angajatul N, la întoarcerea din deplasare.

	7				
%	=	542 01 00 “Avansuri de trezorerie în lei”	-	495
646 00 00 “Cheltuieli cu indemnizaţiile de delegare, detaşare şi alte drepturi salariale”			150	
624 02 00 “Cheltuieli cu transportul de personal”			145	
614 00 00 “Cheltuieli cu deplasări, detaşări, transferări”			200	
Înregistrat decontul de cheltuieli prezentat de angajat, la întoarcerea din deplasare, astfel: ▪ diurnă: 3 zile x 50 lei = 150 lei ▪ transport (pentru care prezintă bilete de transport): 145 lei ▪ cazare (pentru care prezintă factura şi chitanţa): 200 lei Total 495 lei				

8. Depunerea la casierie a diferenţei necheltuite din avansul de deplasare.

	8			
531 01 01“Casa în lei”	=	542 01 00 “Avansuri de trezorerie în lei”	5	5
Depunerea la casierie, conform dispoziţiei de încasare şi chitanţei, a diferenţei necheltuite de 5 lei.				

9. Se înregistrează impozitul pe clădiri ce trebuie încasat la bugetul local[50].

	9			
464 00 00 “Creanţe ale bugetului local”	=	734 00 00 “Impozite şi taxe pe proprietate”	400	400
Înregistrat impozitul pe clădiri ce urmează să fie încasat la bugetul local.				

10. Se încasează impozitul pe clădiri.

	10			
521 01 00 “Disponibil al bugetului local”	=	464 00 00 “Creanţe ale bugetului local”	400	400
Încasarea impozitului pe clădiri la bugetul local.				

11. Se achiziţionează bonuri pentru combustibil în valoare de 3.000 lei şi se dau şoferilor în vederea achiziţiei combustibilului. Ulterior şoferii justifică pe baza foilor de parcurs consumul de combustibil de 1.800 lei.

	11a			
532 04 00 “Bonuri valorice pentru carburanţi auto”	=	521 01 00 “Disponibil al bugetului local”	3.000	3.000
Achiziţia bonurilor de combustibil prin card.				

	11b			
602 02 00 “Cheltuieli privind combustibilul”	=	532 04 00 “Bonuri valorice pentru carburanţi auto”	1.800	1.800
Înregistrat utilizarea bonurilor pentru achiziţia combustibilului de la staţiile de benzină.				

Teste de verificare
TV 4.5
1. Ce înseamnă investiţii pe termen scurt?
2. Ce înregistrează contul 581 „Viramente interne”?

[50] Pitulice, C., Glăvan, M., *Op. cit.,* p.175.

Răspuns:

4.6. Răspunsuri şi comentarii la testele de verificare

TV 4.1.1

1. *Capitalurile proprii* reprezintă totalitatea surselor de finanţare stabile aflate la dispoziţia instituţiilor publice, după deducerea tuturor datoriilor. Acestea reprezintă, deci, interesul rezidual al statului sau unităţilor administrativ teritoriale, în calitate de proprietari ai activelor unei instituţii publice, după deducerea tuturor datoriilor.

2. Conform Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, capitalurile unei instituţii publice cuprind: fondurile, rezultatul patrimonial, rezultatul reportat, rezervele din reevaluare.

3. *Domeniul public al statului* este alcătuit din bunurile prevăzute în Constituţie, exemplificate în anexa la Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică şi regimul juridic al acesteia şi din orice alte bunuri care, potrivit legii sau prin natura lor, sunt de uz sau de interes public şi sunt dobândite de stat sau de unităţile administrativ-teritoriale prin modalităţile prevăzute de lege.

4. *Fondul de risc* se constituie distinct pentru garanţii locale la împrumuturi interne şi, respectiv, pentru garanţii la împrumuturi externe, pentru acoperirea riscurilor financiare care decurg din garantarea de către autorităţile administraţiei publice locale a împrumuturilor contractate de agenţii economici şi serviciile publice de subordonare locală. Fondul de risc se constituie din: sumele încasate sub formă de comisioane de la beneficiarii împrumuturilor garantate, dobânzile acordate de unităţile trezoreriei statului la disponibilităţile fondului, dobânzi şi penalităţi de întârziere pentru neplata în termen de către beneficiarii împrumuturilor şi în completare de la bugetul local.

TV 4.1.2

1. *Rezultatul patrimonial* se stabileşte la sfârşitul perioadei (lunar sau cel mult la întocmirea situaţiilor financiare) prin închiderea conturilor de venituri şi finanţări şi a conturilor de cheltuieli.

2. *Rezultatul reportat* exprimă rezultatul patrimonial al exerciţiilor financiare anterioare care sunt preluate la începutul exerciţiului cu ajutorul contului 117 „Rezultatul reportat”.

TV 4.1.3

1. Valoarea justă se determină pe baza evaluărilor efectuate de evaluatori autorizaţi sau de comisii tehnice.

2. Dacă rezultatul reevaluării este o *creştere a valorii contabile nete*, aceasta se tratează: ca o creştere a rezervei din reevaluare, dacă nu a existat o descreştere anterioară, recunoscută ca o cheltuială aferentă activului respectiv *sau* ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior la acel activ.

TV 4.1.4

1. Criteriile de recunoaşterea ale unui provizion sunt: existenta unei obligaţii curente generate de un eveniment anterior; probabilitatea ieşirii resurselor pentru a onora obligaţia respectivă; estimarea credibilă a valorii obligaţiei.

2. Principalele provizioane constituite de instituţiile publice sunt, în general, pentru: litigii, amenzi şi penalităţi, despăgubiri, daune şi alte datorii incerte; cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanţie şi alte cheltuieli privind garanţia acordată clienţilor; alte provizioane

TV 4.1.5

1. *Datoria publică guvernamentală* cuprinde totalitatea obligaţiilor financiare interne şi externe ale statului, la un moment dat, provenind din împrumuturile contractate direct sau garantate de Guvern, prin Ministerul Finanţelor Publice, în numele României, de pe pieţele financiare.
2. *Datoriile pe termen lung* (necurente) reprezintă sume ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an, conform acordului de împrumut.

TV 4.2.1
1. *Activele fixe în curs de execuţie* reprezintă lucrările de investiţii neterminate până la sfârşitul perioadei, efectuate în regie proprie sau în antrepriză.
2. Se disting din punct de vedere al conţinutului activelor: active fixe necorporale, active fixe corporale, active financiare şi active fixe în curs.
TV 4.2.2
1. *Stocurile* sunt active circulante: deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii; în curs de producţie în vederea vânzării în procesul desfăşurării normale a activităţii, sau sub forma de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează să fie folosite în desfăşurarea activităţii curente a instituţiei, în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.
2. Metodele de evidenţă analitică a stocurilor includ: metoda operativ-contabilă, metoda cantitativ-valorică şi metoda global-valorică.
TV 4.3.3
1. *Reducerile comerciale* sunt de trei feluri: rabat (se acordă pentru neconformitate cu contractul), remiză (determinată de importanţa comenzii sau de calitatea cumpărătorului) şi risturn (acordat pentru ansamblul relaţiilor cu un partener pe o perioadă dată).
2. *Drepturile de personal* reprezintă drepturi băneşti sau în natură cuvenite personalului pentru munca prestată sau cele decurgând din calitatea de salariat. Salariul este compus din: salariul de bază, sporurile şi adaosurile la acesta. *Sporurile* se acordă pentru condiţii deosebite de muncă (nocivitate, periculozitate), pentru orele suplimentare, vechime, lucru pe timp de noapte etc. Între *adaosurile la salariu* se numără: adaosul de acord, salariul de merit, indemnizaţia de conducere, prima de vacanţă, premii etc.
TV 4.3.4
1. *Investiţiile pe termen scurt* la instituţiile publice se prezintă sub forma obligaţiunilor emise şi răscumpărate. în scopul asigurării surselor de finanţare, unităţile administrativ-teritoriale pot emite în condiţiile legii, obligaţiuni cu dobânda sau cu discount pe care le răscumpăra la termen.
2. În contul 581 „Viramente interne" se înregistrează transferurile de disponibilităţi băneşti între conturile de la trezoreria statului şi bănci comerciale, precum şi între conturile de la trezorerie sau bănci şi din casieria instituţiei.

4.8. Teste grilă

A. Alegeţi varianta corectă de răspuns:

1. Achitarea contribuţiei angajatului privind asigurările sociale de sănătate de 700 lei se reflectă astfel:

a)	431 04 00 "Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale de sănătate"	=	770 00 00 " Finanţarea de la buget "	700	700
b)	770 00 00 " Finanţarea de la buget "	=	431 04 00 "Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale de sănătate"	700	700

c)	431 02 00 "Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale"	=	770 " Finanţarea de la buget "	700	700

2. Plata din contul de finanţare bugetară a contravalorii timbrelor fiscale şi poştale de 200 lei se reflectă astfel:

a)	532 01 00 "Timbre fiscale şi poştale"	=	770 00 00 "Finanţarea de la buget"	200	200
b)	770 00 00 " Finanţarea de la buget "	=	532 01 00 "Timbre fiscale şi poştale"	200	200
c)	532 08 00 "Alte valori"	=	770 00 00 "Finanţarea de la buget"	200	200

3. Depunerea sumei de 20 lei ramasa nenujustificată dintr-un avans de trezorerie:

a)	531 01 01“Casa în lei”	=	542 01 00 “Avansuri de trezorerie în lei”	20	20
b)	542 01 00 “Avansuri de trezorerie în lei”	=	531 01 01“Casa în lei”	20	20
c)	542 01 00 “Avansuri de trezorerie în lei”	=	581 01 01 “Viramente interne-activitatea operațională”	20	20

4. Articolul contabil: 681 02 00 = 151 01 01 800 800 reflectă:
a) constituirea unui provizion pentru litigii, la sfârşitul exerciţiului curent
b) anularea unui provizion litigii, la sfârşitul exerciţiului curent
c) diminuarea unui provizion pentru litigii, la sfârşitul exerciţiului curent

5. Prin articolul contabil 751 01 00 = 121 00 00 7.000 7.000 se reflectă:
a) preluarea, la începutul perioadei, a soldului inițial al contului de venituri din vânzări de bunuri și servicii
b) închiderea la sfârşitul perioadei a contului de venituri din vânzări de bunuri si servicii
c) preluarea în exerciţiul curent a excedentului patrimonial din exerciţiul anterior

6. Scoaterea din evidenţă a unui program informatic pentru evidenţă contabilă achiziţionat după amortizarea integrală în valoare de 2000 lei, se înregistrează prin articolul:

a)	280 08 01	=	208 01 00	2 000	2 000
b)	208 01 00	=	280 08 01	2 000	2 000
c)	658 01 01	=	208 01 00	2 000	2 000

7. Articolul contabil: 641 00 00 = 421 00 00 20.000 20.000 reflectă:
a) statul de plată pentru salariile din luna curentă
b) statul de plata pentru concediile medicale
c) listele de plata a concediilor de odihna

8. Intrarea în patrimoniu a unei construcţii ce alcătuieşte domeniul public al statului, care nu se supune amortizării, evaluată la 300 000 se înregistrează prin articolul:

a)	212 09 01	=	101 00 00	300 000	300 000
b)	101 00 00	=	212 09 01	300 000	300 000
c)	212 09 01	=	791 00 00	300 000	300 000

9. Articolul contabil: 208 01 00 = 721 00 00 3.600 3.600 reflectă:

a) realizarea unui program informatic cu forţe proprii (de către Oficiul de Calcul al instituţiei)
b) achiziţia unui program informatic, fără factură (pe baza avizului de însoţire)
c) scoaterea din evidenţă a unui program informatic amortizat integral

10. Prin articolul contabil:

610 00 00	=	401 01 00	357	357	

se reflectă:
a) factura pentru consumul de energie electrică de la E-ON
b) factura pentru serviciile de telefonie
c) factura pentru serviciile de internet

11. Confiscarea unor produse de către o instituţie publică finanţată integral de la bugetul statului, în valoare de 11.000 lei, se reflectă:

a)	347 00 00	=	779 01 09	11 000	11 000	
b)	349 00 00	=	779 01 09	11 000	11 000	
c)	779 01 09	=	347 00 00	11 000	11 000	

12. Contribuţia privind asigurările sociale aferentă salariilor angajaților se reflectă:

a)	421 00 00	=	431 02 00	1 000	1 000	
b)	431 02 00	=	421 00 00	1 000	1 000	
c)	645 07 00	=	431 02 00	1 000	1 000	

13. Factura pentru convorbirile telefonice de 620 lei se reflectă astfel:

a)	626 00 00	=	401 01 00	620	620	
b)	628 00 00	=	401 01 00	620	620	
c)	626 00 00	=	404 01 00	620	620	

14. Prin articolul contabil: 429 00 00 = 770 00 00 5.000 5.000 se reflectă:
a) achitarea prin card a burselor cuvenite studenţilor şi doctoranzilor
b) achitarea în numerar a burselor cuvenite studenţilor şi doctoranzilor
c) statul de plată pentru bursele cuvenite studenţilor şi doctoranzilor

15. Activele fixe sunt deţinute de către instituţiile publice în scopul utilizării
a) pe termen lung
b) pe termen mediu
c) pe termen scurt
d) pe toată durata de viaţă a instituţiei

B. Răspundeţi pe scurt la următoarele întrebări:
1. În ce condiţii se poate face trecerea bunurilor dintr-un domeniu în altul?
2. Care este rolul contului 101 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului”?
3. Ce cont este folosit pentru reflectarea în contabilitate a rezervelor din reevaluare?
4. Prezentaţi funcţiunea contului 102 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului”.
5. Ce se reflectă cu ajutorului contului 151 „Provizioane”?
6. Care sunt modalităţile de intrare a activelor fixe în patrimoniul instituţiilor publice?
7. Cum se înregistrează în contabilitate deprecierea activelor fixe?
8. Cum se evaluează stocurile în funcţie de sursele de proveniență?

9. Care sunt conturile implicate în contabilitatea decontărilor cu furnizorii?

4.9. Bibliografie

1. Georgescu, I., Păvăloaia, L., *Contabilitate în administraţia publică*, Editura Universităţii „Al. I. Cuza" Iaşi, 2015
2. Pitulice, C., Glăvan, M., *Contabilitatea instituţiilor publice din România*, Editura Contaplus, Ploieşti, 2007
3. ****Ordinul nr. 1.792/2002 al ministrului finanţelor publice pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanţarea şi plata cheltuielilor instituţiilor publice, precum şi organizarea, evidenţa şi raportarea angajamentelor bugetare şi legale* (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/206786)
4. *** *Legea nr. 500/11.06.2002 privind finanţele publice*, publicat în Monitorul Oficial nr. 597/13.08.2002 (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/37954)
5. *** O.M.F.P. nr. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, publicat în Monitorul Oficial al României, Nr. 1186 bis/29.12.2005, cu modificările și completările ulterioare (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/67474)
6. *** *Legea nr. 273/29.06.2006 privind finanţele publice locale*, publicată în Monitorul Oficial nr.618/18.07.2006 (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/73527)
7. *** Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10 septembrie 2015, cu modificările și completările ulterioare, (https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/171282).

Unitatea de învăţare 5 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR, VENITURILOR ŞI FINANŢĂRILOR INSTITUŢIILOR PUBLICE

Cuprins

5.1. Noţiuni generale privind finanţarea instituţiilor publice 119
5.2. Deschiderea şi repartizarea de credite 120
5.3. Angajamentele bugetare şi legale 123
5.4. Lichidarea, ordonanţarea şi plata cheltuielilor 125
5.5. Concepte şi delimitări privind cheltuielile şi veniturile 127
5.5.1. Recunoaşterea cheltuielilor şi veniturilor 128
5.5.2. Practici contabile specifice cheltuielilor 130
5.5.3. Practici contabile specifice veniturilor şi finanţărilor 134
5.6. Răspunsuri şi comentarii la testele de verificare 137
5.7. Lucrare de verificare 138
5.8.Bibliografie 139

Obiectivele Unităţii de învăţare 5

La terminarea unităţii de învăţare cursanţii vor fi capabili să:

- prezinte aspectele generale privind finanţarea instituţiilor publice
- cunoască modalitatea de deschidere şi repartizarea a creditelor bugetare
- prezinte modul de derulare a fazelor execuţiei bugetare
- definească angajamentele bugetare şi legale
- cunoască cum se face lichidarea cheltuielilor
- prezinte aspecte privind ordonanţarea cheltuielilor

Timp de lucru 8h

5.1. Noţiuni generale privind finanţarea instituţiilor publice

Activitatea domeniului public se desfăşoară cu aport substanţial de bani publici, gestionaţi prin sistemul unitar de bugete, în interesul statului, pentru îndeplinirea sarcinilor şi obiectivelor acestuia. *Finanţarea bugetară* este procesul prin care ordonatorii solicită resursele publice angajate pe baza cererilor şi acordate efectiv pentru utilizare responsabililor cu execuţia bugetară[1].

Conform legii nr. 500/2002 a finanţelor publice şi a legii privind finanţele publice locale nr. 273/2006, finanţarea cheltuielilor curente şi de capital ale instituţiilor publice se asigură astfel[2]:

- integral din bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, după caz;
- din venituri proprii şi subvenţii acordate de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, după caz;
- integral din venituri proprii;

[1] Dascălu, C., Nișulescu, I., Caraiani, C., Ștefănescu, A., Pitulice, C., *Op. cit.*, p. 83.

[2] *** *Legea nr. 500/2002* modificată și completată, art. 62 şi *Legea nr. 273/2006* modificată și completată, art. 67.

- alte surse de finanţare, respectiv: fonduri externe nerambursabile, subvenţii, alocaţii bugetare cu destinaţie specială etc.

Finanţare integrală din bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale

Instituţiile publice finanţate integral din aceste bugete primesc alocaţii bugetare de la ordonatorul principal de credite şi varsă integral veniturile realizate la bugetul din care sunt finanţate.

La baza finanţării bugetare stau următoarele principii[1]:

- finanţarea se face în funcţie de stadiul de îndeplinire a indicatorilor de plată şi pe măsura folosirii mijloacelor acordate anterior;
- finanţarea nu se face din oficiu ci la cerere, beneficiarii sumelor trebuind să solicite şi să argumenteze necesitatea finanţării lor;
- finanţarea bugetară intervine numai în completarea resurselor proprii, în caz că există acele resurse;
- finanţarea se realizează cu respectarea dispoziţiilor legale;
- finanţarea bugetară trebuie să asigure o anumită eficienţă a folosirii fondurilor precum şi desfăşurarea unui control asupra necesităţii, oportunităţii şi economicităţii unor cheltuieli şi acţiuni.

Având în vedere că finanţarea acestor instituţii publice se realizează din alocaţii bugetare, nu se întocmeşte decât buget de cheltuieli pentru aceste instituţii publice. Cheltuielile instituţiilor publice finanţate de la buget se înregistrează la Trezoreria Statului în conturi de cheltuieli, iar soldul cheltuielilor nu poate fi mai mare decât creditul bugetar alocat. Creditele bugetare neutilizate se anulează de drept la sfârşitul anului bugetar fără a avea posibilitatea utilizării lor în anii bugetari următori.

Finanţare din venituri proprii

Veniturile proprii ale instituţiilor publice se încasează, se administrează, se utilizează şi se contabilizează conform dispoziţiilor legale. Acestea pot proveni din: chirii, organizarea de manifestări culturale şi sportive, concursuri artistice, publicaţii, prestaţii editoriale, studii, proiecte, valorificări de produse din activităţi proprii sau anexe, prestări de servicii etc.

Donaţii şi sponsorizări

Instituţiile publice pot primi, pentru desfăşurarea activităţii lor, bunuri materiale şi fonduri băneşti de la persoane juridice şi fizice, sub formă de donaţii şi sponsorizări. Instituţiile finanţate integral de la buget varsă fondurile băneşti primite cu titlu de donaţii şi sponsorizări la bugetul din care sunt finanţate. Cu aceste sume se majorează creditele bugetare ale bugetului respectiv şi se vor utiliza cu respectarea destinaţiilor stabilite de transmiţător.

Teste de verificare
TV 5.1
1. Ce principii stau la baza finanţării bugetare?
2. Precizaţi care sunt fazele procesului de finanţare a cheltuielilor instituţiilor publice.
Răspuns:

5.2. Deschiderea şi repartizarea de credite

Sumele aprobate prin bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale etc., în limita cărora se pot efectua cheltuieli poartă denumirea de *credite bugetare.* Acestea pot fi

[1] Tiron-Tudor, A., Gherasim, I., *Op. cit.*, p. 55.

folosite, la cererea ordonatorilor principali de credite, numai după deschiderea de credite de către organul competent. Ordonatorii de credite finanţaţi din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale etc. au dreptul, după deschiderea creditelor bugetare, să dispună efectuarea plăţilor necesare realizării acţiunilor aprobate prin bugetele proprii de venituri şi cheltuieli.

În procesul finanţării cheltuielilor instituţiilor publice se disting două faze[1]: deschiderea finanţării şi finanţarea propriu-zisă.

Pentru a urmări încadrarea mijloacelor bugetare folosite în limitele stabilite prin bugetul de venituri şi cheltuieli, contabilitatea are sarcina de a evidenţia creditele bugetare aprobate la începutul exerciţiului bugetar precum şi eventualele modificări intervenite în cursul anului în mărimea acestora. Ordonatorilor principali de credite finanţaţi din bugetul de stat, bugetele locale etc. li se deschid credite bugetare pentru două destinaţii: pentru cheltuieli proprii şi pentru a fi repartizate ordonatorilor subordonaţi. Din creditele deschise de repartizat, ordonatorii principali de credite repartizează credite ordonatorilor secundari. Ordonatorilor terţiari li se repartizează credite bugetare numai pentru cheltuieli proprii fie direct de către ordonatorii principali de credite fie prin intermediul ordonatorului secundar de credite.

Deschiderea, respectiv repartizarea de credite bugetare nu reprezintă o atribuire efectivă de mijloace băneşti, ci o operaţiune preliminară care urmează să se materializeze în finanţare abia o dată cu dispoziţia ordonatorilor de credite pentru efectuarea plăţilor. Scopul operaţiei de deschidere de credite este de a asigura încadrarea cheltuielilor bugetare în limita veniturilor ce se realizează în acel buget şi, implicit, de a evita plăţile fără surse de acoperire[2].

Evidenţa creditelor bugetare aprobate, a celor deschise cu scopul de a fi repartizate instituţiilor subordonate şi a creditelor deschise pentru nevoi proprii se realizează cu ajutorul conturilor în afara bilanţului:

- 806 00 00 “Credite bugetare aprobate”;
- 806 10 00 “Credite deschise de repartizat”;
- 806 20 00 “Credite deschise pentru cheltuieli proprii”.

Contul ***806 00 00 “Credite bugetare aprobate”*** ţine evidenţa creditelor aprobate pentru efectuarea cheltuielilor aprobate prin buget. Contabilitatea analitică a creditelor aprobate se ţine pe titluri, articole şi alineate în cadrul fiecărui capitol sau subcapitol al bugetului aprobat. În *debitul contului* se înregistrează, la începutul exerciţiului bugetar creditele bugetare aprobate, cu defalcarea pe trimestre, precum şi suplimentările efectuate în cursul exerciţiului bugetar. În *creditul contului* se înregistrează diminuările de credite efectuate în cursul exerciţiului bugetar. *Soldul contului* reprezintă totalul creditelor bugetare aprobate la un moment dat.

Cu ajutorul contului ***806 10 00 “Credite deschise de repartizat”*** ordonatorii principali şi secundari finanţaţi din buget evidenţiază creditele deschise cu scopul de a fi repartizate instituţiilor subordonate. În *debitul contului* ordonatorii principali de credite înregistrează creditele deschise pentru a fi repartizate ordonatorilor din subordine, precum şi creditele retrase de la aceştia, iar în *credit* creditele repartizate precum şi cele retrase acestora. La ordonatorii secundari, în debit se înregistrează creditele repartizate de ordonatorul principal pentru a fi repartizate ordonatorilor terţiari, iar în credit sumele repartizate ordonatorilor terţiari precum şi creditele retrase de ordonatorul principal. *Soldul contului* reprezintă totalul creditelor repartizate.

Cu ajutorul contului ***806 20 00 “Credite deschise pentru cheltuieli proprii”*** ordonatorii principali de credite ţin evidenţa creditelor deschise de la buget. În *debitul contului* ordonatorii de credite înregistrează creditele deschise pentru cheltuieli proprii, iar *în credit*, creditele retrase în cursului anului. Ordonatorii secundari şi terţiari, înregistrează în debit creditele primite prin repartizare de la ordonatorul superior pentru cheltuieli proprii, iar în credit, sumele retrase. *Soldul contului* reprezintă totalul creditelor deschise pentru cheltuieli proprii la un moment dat.

---

[1] Mardiros, D.N., Scorţescu, F.I., *Op. cit.*, p. 190.

[2] Tiron Tudor, A., Gherasim, I., *Op. cit.*, p. 59.

Aplicaţie

Ministerul Finanţelor Publice[1] deschide pentru ordonatorul principal A: credite pentru cheltuieli proprii în valoare de 250.000 lei şi pentru a fi repartizate ordonatorilor subordonaţi (ordonatorii B şi C) credite în valoare de 130.000 lei. Din acestea din urmă, ordonatorul principal A repartizează ordonatorului secundar B suma de 20.000 lei pentru cheltuieli proprii şi suma de 80.000 lei pentru a fi repartizată ordonatorilor subordonaţi (ordonatorii D şi E). De asemenea, ordonatorul principal A repartizează ordonatorului terţiar C suma de 30.000 lei pentru cheltuieli proprii. La rândul său, ordonatorul secundar B repartizează din suma de 80.000 lei, ordonatorilor terţiari D şi E, pentru cheltuieli proprii, sumele de 35.000 lei, respectiv 45.000 lei.

Reflectarea în Registrul-jurnal a acestor operaţii se prezintă astfel:

La Ministerul Finanţelor Publice

1		
D 806 00 00 "Credite bugetare aprobate"	380.000	
Creditele aprobate de Ministerul Finanţelor Publice pentru ordonatorul principal A (250.000 lei) şi pentru ordonatorii subordonaţi B şi C (130.000 lei).		
2		
C 806 00 00 "Credite bugetare aprobate"		380.000
Acordarea de către Ministerul Finanţelor Publice a creditelor aprobate pentru ordonatorul principal A (250.000 lei) şi pentru ordonatorii subordonaţi B şi C (130.000 lei).		

La ordonatorul principal A

1		
D 806 20 00 "Credite deschise pentru cheltuieli proprii"	250.000	
Creditele primite de ordonatorul principal A pentru cheltuielile proprii de 250.000 lei.		
2		
D 806 10 00 "Credite deschise de repartizat"	130.000	
Creditele primite de ordonatorul principal A pentru a fi repartizate ordonatorilor subordonaţi B şi C de 130.000 lei.		
3		
C 806 10 00 "Credite deschise de repartizat"		100.000
Creditele repartizate de ordonatorul principal A pentru ordonatorul subordonat B de 100.000 lei.		
4		
C 806 10 00 "Credite deschise de repartizat"		30.000
Creditele repartizate de ordonatorul principal A pentru ordonatorul subordonat C de 30.000 lei.		

La ordonatorul secundar B

1		
D 806 20 00 "Credite deschise pentru cheltuieli proprii"	20.000	
Creditele primite de ordonatorul secundar B pentru cheltuielile proprii de 20.000 lei.		
2		
D 806 10 00 "Credite deschise de repartizat"	80.000	
Creditele primite de ordonatorul secundar B pentru a fi repartizate ordonatorilor subordonaţi D şi E de 80.000 lei.		
3		

[1] Mardiros, D.N., Scorţescu, F.I., *Op. cit,* p.194.

	C 806 10 00 "Credite deschise de repartizat"		35.000
Creditele repartizate de ordonatorul secundar B pentru ordonatorul subordonat D de 35.000 lei.			
4			
	C 806 10 00 "Credite deschise de repartizat"		45.000
Creditele repartizate de ordonatorul secundar B pentru ordonatorul subordonat E de 45.000 lei.			

La ordonatorul terţiar C

1			
D 806 20 00 "Credite deschise pentru cheltuieli proprii"		30.000	
Creditele primite de ordonatorul terţiar C pentru cheltuielile proprii de 30.000 lei.			

La ordonatorul terţiar D

1			
D 806 20 00 "Credite deschise pentru cheltuieli proprii"		35.000	
Creditele primite de ordonatorul terţiar D pentru cheltuielile proprii de 35.000 lei.			

La ordonatorul terţiar E

1			
D 806 20 00 "Credite deschise pentru cheltuieli proprii"		45.000	
Creditele primite de ordonatorul terţiar E pentru cheltuielile proprii de 45.000 lei.			

Teste de verificare
TV 5.2
1. Pentru ce li se deschid ordonatorilor principali credite bugetare?
2. Care este rolul contului 8060 00 00 „Credite bugetare aprobate"?
Răspuns:

5.3. Angajamentele bugetare şi legale

Conform Legii finanţelor publice, *creditele destinate unor acţiuni multianuale* reprezintă sumele alocate unor programe, proiecte, subproiecte, obiective şi altele asemenea, care se desfăşoară pe o perioadă mai mare de un an şi dau loc la credite de angajament şi credite bugetare.

Creditul de angajament reprezintă limita maximă a cheltuielilor ce pot fi angajate, în timpul exerciţiului bugetar, iar *creditul bugetar* este suma aprobată prin buget, reprezentând limita maximă până la care se pot ordonanţa şi efectua plăţi în cursul anului bugetar pentru angajamentele contractate în cursul exerciţiului bugetar şi/sau din exerciţii anterioare pentru acţiuni multianuale.

Cheltuielile de investiţii se angajează individual în cadrul angajamentelor multianuale care reprezintă limita superioară de angajare. Toate angajamentele legale din care rezultă o cheltuială pentru investiţii publice sau alte cheltuieli asimilate investiţiilor, cofinanţate de o instituţie internaţională, se vor efectua în conformitate cu prevederile acordului de finanţare.

Conform prevederilor legale, instituţiile publice, indiferent de subordonare şi de modul de finanţare a cheltuielilor, au obligaţia să respecte procedurile privind parcurgerea celor 4 faze ale execuţiei bugetare a cheltuielilor, respectiv *angajarea, lichidarea, ordonanţarea* şi *plata* cheltuielilor, precum şi să organizeze, să conducă evidenţa şi să raporteze angajamentele bugetare şi legale.

Angajarea oricărei cheltuieli din fonduri publice îmbracă două forme de angajamente, şi anume[1]:

a) ***Angajamentul legal*** - reprezintă orice act juridic din care rezultă sau ar putea rezulta o obligaţie pe seama fondurilor publice. Acesta ia forma unui contract de achiziţie publică, comandă, convenţie, contract de muncă, acte de control, acord de împrumut etc. În toate actele juridice prin care se contractează o datorie a statului rezultată din contractarea unor împrumuturi interne sau externe sau o datorie rezultată dintr-un contract, comandă etc. trebuie să se facă menţiuni cu privire la instituţia care are prevăzute în buget creditele aferente angajamentului respectiv şi subdiviziunea bugetară la care sunt prevăzute şi de unde urmează să se facă plata.

Ordonatorii de credite nu pot angaja cheltuieli într-o perioadă în care se ştie că bunul, lucrarea sau serviciul nu va putea fi executat, recepţionat şi plătit până la data de 31 decembrie a exerciţiului bugetar curent, respectiv ultima zi de plată prevăzută în Programul calendaristic pentru derularea principalelor operaţiuni de încheiere a exerciţiului bugetar, cu excepţia acţiunilor multianuale.

b) ***Angajamentul bugetar*** - reprezintă orice act prin care o autoritate competentă afectează fonduri publice unor anumite destinaţii, în limita creditelor bugetare aprobate.

În condiţiile aplicării principiului anualităţii, potrivit căruia "plăţile efectuate în cursul unui an bugetar în contul unui buget aparţin exerciţiului corespunzător de execuţie a bugetului respectiv", şi a prevederilor legale, potrivit cărora pentru a efectua o plată este obligatorie parcurgerea prealabilă a celor trei faze, respectiv angajarea, lichidarea şi ordonanţarea, se impune *punerea în rezervă a creditelor bugetare angajate*. Aceasta presupune că toate angajamentele legale încheiate în cursul unui exerciţiu bugetar sau în exerciţiile precedente de ordonatorul de credite sau de alte persoane împuternicite să poată fi plătite în cursul exerciţiului bugetar respectiv, în limita creditelor bugetare aprobate. În vederea respectării acestei cerinţe, *angajamentul bugetar* prin care au fost rezervate fonduri publice unei anumite destinaţii, în limita creditelor bugetare aprobate, *precede angajamentul legal*.

Angajamentele bugetare pot fi: *angajamente bugetare individuale*, adică acele angajamente specifice unei anumite operaţiuni care urmează să se efectueze sau *angajamente bugetare globale* reprezentate de angajamentele bugetare aferente angajamentului legal provizoriu care priveşte cheltuielile curente de funcţionare de natură administrativă, cum ar fi: cheltuieli de deplasare, cheltuieli de protocol, cheltuieli de întreţinere şi gospodărie (încălzit, iluminat, apă, canal, salubritate, poştă, telefon, radio, furnituri de birou etc.), cheltuieli cu asigurările, chiriile, abonamentele la reviste, buletine lunare etc. De menţionat că pentru cheltuielile curente de natură administrativă, ce se efectuează în mod repetat pe parcursul aceluiaşi exerciţiu bugetar, se pot întocmi propuneri de *angajamente legale provizorii,* materializate în bugete previzionale, care se înaintează pentru viza de control financiar preventiv împreună cu angajamentele bugetare globale.

Scopul organizării evidenţei angajamentelor bugetare şi legale este de a furniza informaţii în orice moment şi pentru fiecare subdiviziune a bugetului aprobat pentru exerciţiul bugetar curent cu privire la creditele bugetare consumate prin angajare, angajamentele legale anuale sau multianuale aprobate de ordonatorul de credite şi prin comparaţie să se determine creditele disponibile care pot fi angajate în viitor.

Aplicaţie

Să considerăm că ordonatorul terţiar de credite A trebuie să evidenţieze angajamente bugetare pentru cheltuieli de personal în valoare de 120.000 lei, precum şi suplimentări efectuate în cursul exerciţiului bugetar în valoare de 500 lei. De asemenea, în cursul exerciţiului bugetar diminuările de angajamente bugetare sunt în valoare de 1.000 lei.

1****Ordinul nr. 1.792/2002 al ministrului finanţelor publice pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanţarea şi plata cheltuielilor instituţiilor publice, precum şi organizarea, evidenţa şi raportarea angajamentelor bugetare şi legale*, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 37/23.01.2003, cu modificările și completările ulterioare (https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/41403), pct. 1.

Reflectarea acestor operaţiuni în Registrul-jurnal se prezintă astfel:

1			
D 806 60 00 "Angajamente bugetare"		120.000	
Angajarea cheltuielilor de personal de 120.000 lei.			
2			
D 806 60 00 "Angajamente bugetare"		500	
Suplimentarea angajamentelor bugetare în cursul exerciţiului.			
3			
	D 806 60 00 "Angajamente bugetare"		1.000
Diminuarea angajamentelor bugetare cu 1.000 lei.			

Contul 806 60 00 "Angajamente bugetare" se prezintă astfel:

D	***806 60 00 "Angajamente bugetare"***	C
➢ angajamente bugetare prin care este afectată suma de 120.000 lei pentru cheltuieli de personal ➢ suplimentarea sumelor angajate în cursul exerciţiului bugetar cu suma de 500 lei		➢ diminuarea angajamentului bugetar cu suma de 1.000 lei

Teste de verificare
TV 5.3
1. Ce reprezintă creditul de angajament?
2. Ce reprezintă angajamentul legal?
Răspuns:

5.4. Lichidarea, ordonanţarea şi plata cheltuielilor

Lichidarea cheltuielilor este faza în care se verifică existenţa angajamentelor, se determină sau se verifică realitatea sumei datorate, se verifică condiţiile de exigibilitate ale angajamentului legal pe baza documentelor justificative care să ateste operaţiunile respective. Verificarea existenţei obligaţiei de plată se realizează prin verificarea documentelor justificative din care să rezulte pretenţia creditorului, precum şi realitatea "serviciului efectuat" (bunurile au fost livrate, lucrările executate şi serviciile prestate sau, după caz, existenţa unui titlu care să justifice plata: titlu executoriu, acord de împrumut etc.).

Ordonanţarea cheltuielilor este faza procesului execuţiei bugetare în care se confirmă că livrările de bunuri au fost efectuate sau alte creanţe au fost verificate şi că plata poate fi realizată. La emiterea ordonanţării de plată finale, ordonatorul de credite confirmă că operaţiunea s-a finalizat. Înainte de a fi transmisă compartimentului financiar pentru plată ordonanţarea de plată este avizată de persoana ce realizează controlul financiar preventiv pentru a stabili că: ordonanţarea de plată a fost emisă corect, corespunde cu cheltuielile angajate şi suma respectivă este exactă, cheltuiala este înscrisă la subdiviziunea corespunzătoare din bugetul aprobat, există credite bugetare disponibile, documentele justificative sunt în conformitate cu reglementările în vigoare, numele şi datele de identificare ale creditorului sunt corecte.

Primele trei faze ale procesului execuţiei bugetare a cheltuielilor se realizează în cadrul instituţiei publice, răspunderea pentru angajarea, lichidarea şi ordonanţarea cheltuielilor revenindu-i ordonatorului de credite bugetare sau persoanelor împuternicite să exercite această calitate prin delegare.

Plata cheltuielilor este faza finală a execuţiei bugetare prin care instituţia publică este eliberată de obligaţiile sale faţă de creditori. Plata cheltuielilor se face de persoanele autorizate în

limita creditelor bugetare şi destinaţiilor aprobate în condiţiile dispoziţiilor legale. Creditele bugetare aprobate în buget vor putea fi utilizate la cererea ordonatorilor de credite numai după deschiderea de credite de către ordonatorii principali de credite, repartizarea creditelor bugetare pentru bugetul propriu şi pentru ordonatorii de credite secundari sau terţiari, după caz, şi/sau alimentarea cu fonduri a conturilor deschise pe seama acestora. Deschiderea conturilor de cheltuieli şi de disponibilităţi de către instituţiile publice se efectuează potrivit normelor privind organizarea şi funcţionarea trezoreriei statului.

Aplicaţie

O instituţie publică finanţată de la bugetul statului a efectuat în limita creditelor deschise pentru nevoi proprii în valoare de 50.000 lei următoarele plăţi de casă[1]:

1. a ridicat din contul instituţiei publice suma de 1.500 lei pentru efectuarea următoarelor plăţi prin casierie: procurarea de timbre fiscale şi poştale în valoare de 440 lei, tichete de călătorie în valoare de 460 lei şi bonuri valorice de 600 lei;

2. virarea sumelor reprezentând: contribuţia asiguraţilor pentru asigurări sociale (3.900 lei), contribuţia asiguraţilor pentru asigurările sociale de sănătate (1.900 lei), impozitul pe venituri de natura salariilor (2.240 lei), valoarea unei facturi primite de la un furnizor de materiale de 500 lei şi a unei facturi de servicii de 200 lei.

Reflectarea în Registrul-jurnal a operaţiunilor enunţate se prezintă astfel:

531 01 01 "Casa în lei"	1a =	581 01 01 "Viramente interne-activitatea operațională"	1.500	1.500
Ridicarea numerarului de la bancă.				
581 01 01 "Viramente interne-activitatea operațională"	1b =	770 00 00 "Finanţarea de la buget"	1.500	1.500
Se primește extrasul de cont prin care se confirmă ridicarea numerarului de la bancă.				

%	1c =	531 01 01 "Casa în lei"	-	1.500
532 01 00 "Timbre fiscale şi poştale"			440	
532 03 00 "Tichete şi bilete de călătorie"			460	
532 04 00 "Bonuri valorice pentru carburanţi auto"			600	
Achiziţia timbrelor fiscale şi poştale, a tichetelor de călătorie, bonurilor valorice şi depunerea unei garanţii către furnizorul de energie electrică.				

2. Achitarea sumelor.

%	2 =	770 00 00 "Finanţarea de la buget"	-	8.740
431 02 00 "Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale"			3.900	
431 04 00 "Contribuţia asiguraţilor pentru asigurările sociale de sănătate"			1.900	
444 00 00 "Impozitul pe venituri din salarii şi din alte drepturi"			2.240	
401 01 00 "Furnizori"			700	
Achitarea prin virament a contribuţia asiguraţilor pentru asigurări sociale (3.900 lei), contribuţia asiguraţilor pentru asigurările sociale de sănătate (1.900 lei), impozitul pe venituri de natura salariilor (2.240 lei), valoarea unei facturi primite de la un furnizor de materiale de 500 lei şi a unei facturi de servicii de 200 lei.				

Instituţiile finanţate de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru şomaj sau alte bugete ţin evidenţa plăţilor efectuate din creditele bugetare deschise

[1] Mardiros, D.N., Scorţescu, F.I., *Op. cit,* pp. 213-215.

şi disponibile pentru realizarea cheltuielilor prevăzute în buget cu ajutorul **contului 770 "Finanţare de la buget"**. Contabilitatea analitică se ţine pe fiecare sursă de finanţare, pe structura clasificaţiei bugetare.

Contul **770 "Finanţare de la buget"** este un cont de pasiv. *În creditul* acestui cont se înregistrează sumele plătite, iar *în debitul* contului se consemnează sumele recuperate din finanţarea anului curent reprezentând reconstituirea creditelor bugetare (avansuri recuperate sau sume neutilizate în totalitate din cele ridicate din cont, sume recuperate din imputaţii ce privesc exerciţiul bugetar curent etc.). *Soldul creditor* al contului, înaintea operaţiunii de închidere, reprezintă totalul plăţilor efectuate, adică finanţarea de care a beneficiat instituţia publică respectivă. La sfârşitul perioadei, contul nu prezintă sold deoarece se debitează cu totalitatea plăţilor nete efectuate.

Teste de verificare
TV 5.4
1. Ce presupune lichidarea cheltuielilor?
2. Ce presupune ordonanţarea cheltuielilor?
Răspuns:

5.5. Concepte şi delimitări privind cheltuielile şi veniturile

În conformitate cu reglementările naţionale1 cheltuielile sunt expresia monetară a bunurilor şi serviciilor consumate într-un exerciţiu bugetar, indiferent dacă au fost sau nu plătite în această perioadă2 şi reflectă costul bunurilor şi serviciilor utilizate în vederea realizării serviciilor publice sau veniturilor, după caz, precum şi subvenţii, transferuri, asistenţă socială acordată, aferente unei perioade de timp; iar veniturile sunt sume realizate pe parcursul unui exerciţiu bugetar, chiar dacă acestea au fost încasate sau nu şi reprezintă impozite, taxe, contribuţii şi alte sume de încasat potrivit legii, precum şi preţul bunurilor vândute şi serviciilor prestate, după caz, aferente unei perioade de timp.

IPSAS defineşte veniturile şi cheltuielile astfel (IPSAS 1.7): **cheltuielile** reprezintă descreşteri ale beneficiilor economice sau serviciilor posibile înregistrate în timpul perioadei de raportare ca ieşiri sau consum de active sau apariţia datoriilor care au ca rezultat descreşteri ale activelor nete/ capitalurilor proprii, altele decât cele legate de distribuirile către proprietari; iar **veniturile** sunt intrări brute de beneficii economice sau posibile servicii înregistrate pe parcursul perioadei de raportare atunci când aceste intrări se concretizează în creşteri ale activelor nete/ capitalurilor proprii, altele decât cele legate de contribuţii ale proprietarilor.

Cheltuielile sunt clasificate după natura şi destinaţia lor, iar veniturile după natura şi sursa lor în următoarele categorii:

- cheltuieli şi venituri operaţionale sunt realizate în mod curent de instituţiile publice pentru atingerea obiectivelor specifice. În categoria cheltuielilor operaţionale se includ cheltuielile privind stocurile, cele cu lucrările şi serviciile executate de terţi, cu alte servicii executate de terţi, cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, cheltuieli cu personalul, alte cheltuieli operaţionale, alte cheltuieli finanţate din buget, cheltuieli de capital, amortizări şi provizioane, alte cheltuieli operaţionale; iar la *veniturile operaţionale* se cuprind: venituri din activităţi economice, alte venituri operaţionale, venituri din producţia de active fixe, venituri fiscale, venituri din

[1] *** *OMFP 1917/2005* cu modificările ulterioare, cap. IV.

[2] Dascălu, C., Nișulescu, I., Caraiani, C., Ștefănescu, A., Pitulice, C., *Op. cit.*, p. 324.

contribuţii de asigurări, venituri nefiscale, finanţări, subvenţii, transferuri, alocaţii bugetare cu destinaţie specială, fonduri cu destinaţie specială;

- cheltuieli şi venituri financiare ce sunt ocazionate de activitatea financiară şi cuprind: cheltuieli din diferenţe de curs valutar, din sconturi obţinute, pierderi din creanţe imobilizate, aferente investiţiilor financiare cedate, alte cheltuieli financiare; iar la venituri cele din diferenţe de curs valutar, din sconturi obţinute, din creanţe imobilizate, aferente investiţiilor financiare cedate, alte venituri financiare;

- cheltuieli şi venituri extraordinare apar accidental în activitatea instituţiei publice neputând fi controlate de acestea şi includ cheltuielile cu pierderi din calamităţi şi cheltuielile extraordinare din operaţiuni cu active fixe; iar la venituri cele din valorificarea unor bunuri ale statului.

IPSAS 1.108 face doar precizări privind prezentarea veniturilor şi a cheltuielilor clasificate într-o manieră adecvată operaţiunilor instituţiei, fie după natura lor, fie după destinaţie (IPSAS 1.109).

Potrivit reglementărilor contabile activităţile unei instituţii publice se împart în activităţi curente şi extraordinare. Prin activităţi *curente* se înţeleg activităţile desfăşurate pentru realizarea obiectului de activitate, stabilit conform regulamentelor de organizare şi funcţionare. Acestea generează cheltuieli, respectiv venituri curente. Activităţile *extraordinare* rezultă din desfăşurarea unor tranzacţii sau evenimente ce sunt clar diferite de activităţile curente ale instituţiei şi care nu se asteaptă să se repete în mod frecvent. Pentru a stabili dacă un eveniment sau o tranzacţie se delimitează clar de activităţile curente ale instituţiei, se are în vedere, mai degrabă, natura elementului sau tranzacţiei aferente activităţii desfăşurate în mod curent de instituţie, decât frecvenţa cu care se aşteaptă ca aceste evenimente să aibă loc[1].

5.5.1. Recunoaşterea cheltuielilor şi veniturilor

Cheltuielile bugetare sunt *recunoscute* în momente diferite, după natura lor astfel[2]:

- cheltuielile de personal se recunosc în perioada în care munca a fost prestată;
- cheltuielile cu stocurile se recunosc atunci când acestea au fost consumate, cu excepţia materialelor de natura obiectelor de inventar pentru care cheltuiala se recunoaşte la scoaterea acestora din folosinţă;
- costurile cu bunurile includ consumul stocurilor achiziţionate şi plătite în exerciţiile bugetare anterioare şi consumate în exerciţiul bugetar curent;
- pentru consumul propriu cheltuiala se înregistrează atunci când are loc producţia;
- pentru servicii cheltuielile se reflectă atunci când au fost prestate;
- cheltuielile cu dobânzile se recunosc în perioada când sunt datorate şi nu atunci când sunt plătite;
- cheltuielile de capital se recunosc lunar, sub forma amortizării, pe durata de viaţă utilă a activelor fixe. Valoarea rămasă neamortizată aferentă activelor fixe scoase din funcţiune înainte de expirarea duratei normale de funcţionare, se recunoaşte drept cost al perioadei când acest eveniment a avut loc. Cheltuielile efectuate cu activele fixe în curs nu reprezintă un cost al perioadei. Costul acestora va fi recunoscut după finalizarea şi punerea în funcţiune a activelor fixe şi calculul amortizării;
- cheltuielile cu transferurile între unităţi, curente şi de capital, se recunosc numai la beneficiarii finali ai fondurilor;
- alte transferuri, interne şi în străinătate, se recunosc la instituţia care transferă fondurile.

---

[1] Pitulice, C., Glăvan, M., *Op.cit.*, p. 245.

[2] Dascălu, C., Nișulescu, I., Caraiani, C., Ștefănescu, A., Pitulice, C., *Op. cit.*, p. 325.

Cel mai adesea, cheltuielile pot fi recunoscute în momentul[1]:

1. efectuării tranzacţiei;
2. consumului efectiv;
3. plăţii.

1. *Momentul efectuării tranzacţiei poate fi legat de achiziţia sau vânzarea bunurilor*. Astfel, se vor recunoaşte cheltuielile în momentul în care are loc transferul de proprietate la *achiziţia* stocurilor când se utilizează metoda inventarului intermitent, pentru serviciile prestate şi lucrările executate, precum şi la achiziţia activelor fixe ce fac parte din domeniul public. De asemenea, se vor recunoaşte cheltuielile în momentul în care are loc transferul de proprietate la *vânzarea* unor bunuri, după ce a fost recunoscut în prealabil venitul: vânzarea mărfurilor sau a unor active fixe parţial amortizate.

2. *Momentul consumului efectiv* presupune recunoaşterea cheltuielii atunci când are loc consumul efectiv: stocuri atunci când se foloseşte metoda inventarului permanent, salarii etc.

3. *Momentul plăţii* implică refletarea cheltuielii concomitent cu efectuarea plăţii: comisioanele bancare sunt reflectate atunci când apar pe extrasul de cont.

Recunoaşterea veniturilor se realizează în baza documentelor care atestă crearea dreptului de creanţă (declaraţia fiscală sau decizia emisă de organul fiscal), avize de expediţie, facturi, alte documente legal întocmite sau în momentul încasării efective a acestora, în situaţia în care nu există documente anterioare încasării pentru înregistrarea creanţei.

Reglementările naţionale precizează următoarele momente pentru recunoaşterea veniturilor:

- veniturile din activităţile economice sunt recunoscute în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiţii prevăzute în contract, al facturării lucrărilor executate şi serviciilor prestate, moment care atestă transferul dreptului de proprietate către clienţi. Aici se includ veniturile proprii din chirii, organizarea de manifestări culturale şi sportive, concursuri artistice, publicaţii, prestaţii editoriale, studii, proiecte, valorificări de produse din activităţi proprii sau anexe, prestări de servicii şi altele asemenea;
- veniturile din diferenţe de curs valutar aferente elementelor monetare, creanţelor şi datoriilor în valută trebuie recunoscute la momentul decontării sau a raportării lunare;
- veniturile din dobânzi se înregistrează pe măsura generării acestora.

În general, veniturile se pot recunoaşte în momentul[2]:

1. obţinerii activelor;
2. livrării bunurilor sau serviciilor;
3. încasării.

1. *Momentul obţinerii activelor* presupune reflectarea în contabilitate a unui venit intermediar atunci când sunt realizate cu forţe proprii active fixe (corporale sau necorporale) sau stocuri (produse finite, semifabricate, produse reziduale), bunuri primite cu titlu gratuit.

2. *Momentul livrării bunurilor sau serviciilor* presupune recunoaşterea venitului atunci când are loc transferul de proprietate: vânzări de stocuri (mărfuri, produse finite etc.), prestări de servicii, active parţial amortizate etc.

3. *Momentul încasării* implică înregistrarea unui venit atunci când are loc încasarea: vânzarea mărfurilor cu amănuntul, încasarea dobânzii pentru disponibilul din cont, vânzările de bunuri când momentul transferului de proprietate coincide cu încasarea, încasarea unor taxe, etc.

---

[1] Gisberto, A., Nișulescu, I., Șendroiu, C., *Contabilitatea instituțiilor publice*, Editura ASE, București, 2012, pp. 288-293.

[2] Gisberto, A., Nișulescu, I., Șendroiu, C., *Op. cit.*, pp. 318-319.

5.5.2. Practici contabile specifice cheltuielilor

Principalele grupe de *cheltuieli*[1] sunt: cheltuieli privind stocurile, cu lucrările şi serviciile executate de terţi, cheltuieli cu alte servicii executate de terţi, cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, cu personalul, alte cheltuieli operaţionale, cheltuieli financiare, alte cheltuieli finanţate din buget, cheltuieli de capital, amortizări şi provizioane, cheltuieli extraordinare.

Cheltuielile privind stocurile includ: materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, materialele nestocate, animalele şi pasările, mărfurile, ambalajele, alte stocuri.

Cheltuielile cu lucrările şi serviciile executate de terţi includ: energia şi apa, întreţinerea şi reparaţiile, chirii, primele de asigurare, deplasările, detaşările şi transferurile.

Cheltuielile cu alte servicii executate de terţi cuprind: comisioane şi onorarii; protocol, reclamă şi publicitate; transportul de bunuri şi personal; servicii poştale şi taxe de telecomunicaţii; servicii bancare şi asimilate; alte servicii executate de terţi; alte cheltuieli autorizate prin dispoziţii legale.

Cheltuielile cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate cuprind cheltuielile cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate ce trebuie plătite de către instituţiile publice.

Cheltuielile cu personalul includ: salariile personalului; drepturi salariale în natură; asigurări sociale: contribuţiile angajatorilor pentru asigurări sociale, asigurări de şomaj, asigurări sociale de sănătate, accidente de muncă şi boli profesionale, alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială; indemnizaţii de delegare, detaşare şi alte drepturi salariale; cheltuieli din fondul destinat stimulării personalului.

Alte cheltuieli operaţionale cuprind: pierderi din creanţe şi debitori diverşi şi alte cheltuieli operaţionale.

Cheltuielile financiare includ: pierderi din creanţe imobilizate; cheltuieli din investiţii financiare cedate; diferenţe de curs valutar; dobânzi; sume de transferat bugetului de stat reprezentând câştiguri din schimb valutar în cadrul programelor PHARE, SAPARD, ISPA; dobânzi de transferat Comisiei Europene/ altor donatori sau de alocat programelor PHARE, SAPARD, ISPA, fonduri externe nerambursabile postaderare; alte pierderi (cheltuieli neeligibile - costuri bancare) PHARE, SAPARD, ISPA.

Alte cheltuieli finanţate din buget includ: subvenţii; transferuri curente între unităţi ale administraţiei publice; transferuri de capital între unităţi ale administraţiei publice; transferuri interne; transferuri în străinătate; contribuţia României la bugetul Uniunii Europene, asigurări sociale; ajutoare sociale; transferuri pentru proiecte finanţate din fonduri externe nerambursabile postaderare şi fonduri de la bugetul de stat; alte cheltuieli.

Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierderile de valoare includ: cheltuieli operaţionale privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere; cheltuieli cu activele fixe neamortizabile; cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru pierderea de valoare; cheltuieli privind rezerva de stat şi de mobilizare.

Cheltuielile extraordinare includ: pierderile din calamităţi şi cheltuielile extraordinare din operaţiuni cu active fixe.

Contabilitatea **cheltuielilor** se ţine după natura şi sursa acestora, iar *analitic* conturile de cheltuieli se dezvoltă pe structura *clasificaţiei bugetare*, astfel[2]:

1. simbolul contului din planul de conturi;

2. capitolul;

3. sursa de finanţare a cheltuielii, respectiv: bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru şomaj, bugetul Fondului naţional unic de

[1] *** *OMFP 1917/2005* cu modificările și completările ulterioare, cap. IV.

[2] *** *OMFP 1917/2005* cu modificările și completările ulterioare, cap. IV, par. 2.4.

asigurări sociale de sănătate, bugetul fondurilor externe nerambursabile, bugetul instituţiilor publice şi activităţilor finanţate integral sau parţial din venituri proprii, cheltuieli evidenţiate în afara bugetelor locale, venituri proprii şi subvenţii, alte surse;

4. subcapitolul;
5. titlul;
6. articolul;
7. alineatul;
8. paragraful.

Conform *clasificaţiei economice* cheltuielile bugetare se împart în:

I. cheltuieli curente;
II. cheltuieli din capital;
III. operaţiuni financiare;
IV. rezerve, excedent/deficit.

Reflectarea unitară a cheltuielilor efectuate de instituţiile publice pe articolele şi alineatele prevăzute în Clasificaţia economică, se asigură cu ajutorul "Îndrumarului" elaborat de către ordonatorii principali de credite[1].

Conturile de cheltuieli sunt de activ, reflectând în debit consumurile din cursul perioadei, iar la sfârşitul perioadei (lunar sau cel mai târziu la întocmirea situaţiilor financiare) se închid în vederea stabilirii rezultatului patrimonial. Atunci când apar operaţiuni ce trebuie înregistrate în creditul conturilor de cheltuieli, acestea pot fi înregistrate şi în debit în roşu.

Aplicaţie - cheltuieli

Primăria unei comune reflectă în cursul lunii curente următoarele cheltuieli:

Cheltuieli operaţionale

1. Consumul de rechizite de 15 lei.

	1				
602 08 00 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile"	=	302 08 00 "Alte materiale consumabile"		15	15
Înregistrat, consumul de rechizite pe baza bonului de consum de 15 lei.					

2. Consumul de lemne de foc de 1.280 lei.

	2				
602 02 00 "Cheltuieli privind combustibilul"	=	302 02 00 "Combustibili"		1.280	1.280
Înregistrat, consumul de lemne de foc pe baza bonului de consum de 1.280 lei.					

3. Bonurile valorice pentru combustibili de 1.650 lei.

	3				
602 02 00 "Cheltuieli privind combustibilul"	=	532 04 00 "Bonuri valorice pentru carburanţi auto"		1.650	1.650
Înregistrat, consumul de carburant auto pe baza bonurilor valorice de 1.650 lei.					

4. Se scot din folosinţă materiale de natura obiectelor de inventar evaluate la 3.450 lei.

	4				
603 00 00 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"	=	303 02 00 "Materiale de natura obiectelor de inventar în folosinţă"		3.450	3.450
Înregistrat, scoaterea din folosinţă a materialelor de natura obiectelor de inventar pe baza procesului verbal de casare în valoare de 3.450 lei.					

5. Consumul de energie electrică facturat de EON de 119 lei (TVA 19% inclusă).

	5				
610 00 00 "Cheltuieli privind energia şi apa"	=	401 01 00 "Furnizori sub 1 an"		119	119

[1] *** *OMFP 1917/2005* cu modificările și completările ulterioare, cap IV.

Înregistrat, conform facturii consumul de energie electrică în valoare de 100 lei, TVA 19%.				

6. Consumul de apă furnizată pe bază de factură în valoare de 130,8 lei (TVA 9% inclusă).

	6			
610 00 "Cheltuieli privind energia şi apa"	=	401 01 00 "Furnizori sub 1 an"	131	131
Înregistrat, conform facturii consumul de apă în valoare de 120 lei, TVA 9%.				

7. Reparaţiile curente facturate de 238 lei.

	7			
611 00 00 "Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile"	=	401 01 00 "Furnizori sub 1 an"	238	238
Înregistrat, factura pentru reparaţiile curente de 238 lei.				

8. Asigurarea obligatorie pentru mijloacele de transport de 83 lei.

	8			
613 00 00 "Cheltuieli cu primele de asigurare"	=	401 01 00 "Furnizori sub 1 an"	83	83
Înregistrat, factura pentru asigurarea auto obligatorie în valoare de 83 lei.				

9. Onorariul achitat unui consultant pentru serviciile prestate de 800 lei.

	9			
622 00 00 "Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"	=	401 01 00 "Furnizori sub 1 an"	800	800
Înregistrat, factura pentru onorariile unui consultant de 800 lei.				

10. Anunţurile de publicitate pe bază de factură de 350 lei

	10			
623 00 00 "Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate"	=	401 01 00 "Furnizori sub 1 an"	350	350
Înregistrat, factura pentru publicitate în valoare de 350 lei.				

11. Serviciile de telefonie şi internet facturate au valoarea de 180 lei.

	11			
626 00 00 "Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"	=	401 01 00 "Furnizori sub 1 an	180	180
Înregistrat, serviciile de telefonie şi internet facturate în valoare de 180 lei.				

12. Consumul de timbre de 17 lei.

	12			
626 00 00 "Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"	=	521 01 00 "Disponibil al bugetului local"	17	17
Înregistrat, consumul de timbre de 17 lei.				

13. Comisioane bancare de 8 lei.

	13			
627 00 00 "Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"	=	521 01 00 "Disponibil al bugetului local"	8	8
Înregistrat, comisionale bancare reţinute de 8 lei.				

14. Salariile brute cuvenite angajaţilor pentru luna curentă pe baza statelor de salarii sunt de 10.000 lei, tichetele de masă de 1.000 lei, contribuţia asiguratorie pentru muncă aferentă salariului din luna curentă este de 2,25%[1].

[1] Se reflectă doar cheltuielile legate de salarii, reținerile din salarii și plata acestora s-a exemplificat la subcapitolul dedicat decontărilor cu personalul și asigurările sociale.

a) Salariile brute cuvenite angajaţilor pentru luna curentă pe baza statelor de salarii sunt de 10.000 lei.

	14a			
641 00 00 "Cheltuieli cu salariile personalului"	=	421 00 00 "Personal – salarii datorate"	10.000	10.000
Înregistrat salariile pentru luna curentă în valoare totală de 10.000 lei, conform statului de salarii.				

b) Se înregistrază tichetele de masă acordate angajaţilor pentru luna curentă.

	14b			
642 00 00 "Cheltuieli salariale în natură"	=	532 06 00 "Tichete de masă"	1.000	1.000
Înregistrat tichetele de masă pentru luna curentă în valoare totală de 1.000 lei.				

c) Se înregistrază contribuţia asiguratorie pentru muncă aferentă salariilor din luna curentă este de 2,25%

	14c			
645 07 00 "Cheltuieli cu contribuția asiguratorie pentru muncă"	=	431 06 00 "Contribuția asiguratorie pentru muncă"	225	225
Înregistrat contribuţia asiguratorie pentru muncă a instituţiei (2,25%).				

15. Se transferă cu titlu gratuit rechizite pentru grădiniţă de 500 lei.

	15			
658 01 09 "Alte cheltuieli operaţionale- alte operațiuni"	=	302 08 00 "Alte materiale consumabile"	500	500
Înregistrat, rechizitele donate grădiniţei de 500 lei.				

16. Ajutoarele de încălzire acordate 2.450 lei.

	16			
677 00 00 "Ajutoare sociale"	=	438 00 00 "Alte datorii sociale"	2.450	2.450
Înregistrat, ajutoarele de încălzire acordate populaţiei de 2.450 lei.				

17. Amortizarea activelor fixe corporale de 1.450 lei şi a celor necorporale de 20 lei.

	17			
681 01 00 "Cheltuieli operaţionale privind amortizarea activelor fixe"	=	%	1.470	-
		281 "Amortizări privind activele fixe corporale"		1.450
		280 "Amortizări privind activele fixe necorporale"		20
Înregistrat, amortizarea lunară a activelor fixe corporale şi necorporale.				

Cheltuieli financiare

Se înregistrează cheltuielile cu dobânda lunară aferentă unui credit bancar pe termen scurt contractat de 750 lei.

666 00 00 "Cheltuieli privind dobânzile"	=	518 06 09 "Dobânzi de plătit – aferente altor împrumuturi"	750	750
Înregistrat, dobânda aferentă unui credit bancar pe termen scurt.				

Cheltuieli extraordinare

Se scoate din evidenţa contabilă o magazie distrusă de un incendiu. Clădirea nu a fost asigurată. Valoarea de intrare este de 15.350, iar amortizarea înregistrată de 13.580 lei.

%	=	212 "Construcţii "	-	15.350
281 02 08 "Amortizarea construcțiilor - alte active fixe încadrate în grupa construcții"			13.580	
690 00 00 "Cheltuieli cu pierderi din calamităţi"			1.770	
Înregistrat, scăderea din evidenţa contabilă a magaziei distruse de incendiu, care nu era asigurată.				

La sfârşitul lunii se închid conturile de cheltuieli:

121 "Rezultatul patrimonial"	=	%	26.485,8	-
		602 08 00 "Cheltuieli privind alte materiale consumabile"		15
		602 02 00"Cheltuieli privind combustibilul"		2.930
		603 00 00 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"		3.450
		610 00 00 "Cheltuieli privind energia şi apa"		249,8
		611 00 00 "Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile"		238
		613 00 00 "Cheltuieli cu primele de asigurare"		83
		622 00 00 "Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"		800
		623 00 00 "Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate"		350
		626 00 00 "Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"		197
		627 00 00 "Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"		8
		641 00 00 "Cheltuieli cu salariile personalului"		10.000
		642 00 00 "Cheltuieli salariale în natură"		1.000
		645 07 00 " Cheltuieli cu contribuția asiguratorie pentru muncă"		225
		658 00 00 "Alte cheltuieli operaţionale"		500
		666 00 00 "Cheltuieli privind dobânzile"		750
		677 00 00"Ajutoare sociale"		2.450
		681 01 00"Cheltuieli operaţionale privind amortizarea activelor fixe"		1.470
		690 00 00"Cheltuieli cu pierderi din calamităţi"		1.770
Înregistrat, închiderea conturilor de cheltuieli.				

5.5.3. Practici contabile specifice veniturilor şi finanţărilor

Principalele grupe de *venituri*[1] sunt:

- *veniturile din activităţi economice*, care includ variaţia stocurilor;

- *veniturile din alte activităţi operaţionale* cuprind veniturile din creanţe reactivate şi debitori diverşi şi alte venituri ale trezoreriei statului;

- *veniturile din producţia de active fixe* includ venituri din producţia de active fixe necorporale şi corporale;

- *veniturile fiscale* includ veniturile bugetului general consolidat, recunoscute la momentul constatării, înregistrate pe baza declaraţiilor fiscale şi a deciziilor emise de organul fiscal. Se cuprind aici: impozitul pe venit, profit şi câştiguri din capital de la persoane juridice şi fizice; alte impozite pe venit, profit şi câştiguri din capital; impozit pe salarii; impozite şi taxe pe proprietate; impozite şi taxe pe bunuri şi servicii; impozit pe comerţul exterior şi tranzacţii internaţionale, alte impozite şi taxe fiscale;

- *veniturile din contribuţii de asigurări* includ veniturile bugetului asigurărilor sociale de stat, ale bugetului asigurărilor pentru şomaj, ale Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate recunoscute la momentul constatării, înregistrate pe baza declaraţiilor fiscale şi a deciziilor emise de organul fiscal. Cuprind: veniturile din contribuţiile angajatorilor pentru asigurări sociale, asigurări de şomaj, asigurări sociale de sănătate, accidente de muncă şi boli profesionale şi alte contribuţii pentru asigurări sociale; veniturile din contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale, asigurări de şomaj, asigurări sociale de sănătate şi alte contribuţii ale altor persoane pentru asigurări sociale.

-*veniturile nefiscale* includ veniturile bugetului general consolidat, altele decât cele menţionate la grupele „venituri fiscale" şi „venituri din contribuţii de asigurări". De regulă, aceste venituri sunt recunoscute la momentul încasării, neexistând obligaţia de a întocmi declaraţii. Cuprind venituri din proprietate şi venituri din vânzări de bunuri şi servicii;

- *veniturile financiare* cuprind veniturile din creanţe imobilizate, din investiţii financiare cedate, din diferenţe de curs valutar, din dobânzi, sume de primit de la bugetul de stat pentru acoperirea pierderii din schimb valutar – PHARE, SAPARD, ISPA, alte venituri financiare, sume

[1] *** *OMFP 1917/2005* cu modificările și completările ulterioare, cap. IV.

de primit de la bugetul de stat pentru acoperirea altor pierderi (cheltuieli neeligibile – costuri bancare – PHARE, SAPARD, ISPA);

- *finanţări, subvenţii, transferuri, alocaţii bugetare cu destinaţie specială, fonduri cu destinaţie specială*. Această grupă include: finanţarea de la buget, finanţarea în baza unor acte normative speciale, venituri din subvenţii, venituri din alocaţii bugetare cu destinaţie specială, finanţarea din fonduri externe nerambursabile preaderare, finanţarea din fonduri externe nerambursabile postaderare, fonduri cu destinaţie specială, veniturile fondului de risc, venituri din contribuţia naţională aferentă programelor/ proiectelor finanţate din fonduri externe nerambursabile, venituri, bunuri şi servicii primite cu titlu gratuit;

- *veniturile din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierderile de valoare* includ venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea operaţională şi venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare;

- *veniturile extraordinare* includ venituri din valorificarea unor bunuri ale statului.

Instituţiile publice mai pot folosi, pentru desfăşurarea activităţii lor, bunuri materiale şi fonduri băneşti primite de la persoane juridice şi fizice sub formă de donaţii şi sponsorizări. Fondurile băneşti acordate de persoanele juridice şi fizice, primite ca donaţii şi sponsorizări de instituţiile publice finanţate integral de la buget, se varsă direct la bugetul din care se finanţează acestea. Cu aceste sume se majorează creditele bugetare ale bugetului instituţiei publice beneficiare şi urmează să fie utilizat potrivit prevederilor legale.

Cu fondurile primite de către instituţiile publice finanţate integral din venituri proprii şi cele finanţate din venituri proprii şi subvenţii de la buget se majorează bugetele de venituri şi cheltuieli ale acestora.

Şi conturile de **venituri** se dezvoltă *analitic*,pe structura *clasificaţiei bugetare*. Astfel, structura unui cont de venituri va fi[1]:

1. simbolul contului din planul de conturi;

2. bugetul căruia îi aparţine venitul: bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru şomaj, bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul fondurilor externe nerambursabile, bugetul instituţiilor publice şi activităţilor finanţate integral sau parţial din venituri proprii, venituri evidenţiate în afara bugetelor locale;

3. capitolul;

4. subcapitolul;

5. paragraful.

În cadrul clasificaţiei indicatorilor privind finanţele publice, veniturile sunt grupate în patru părţi, şi anume: I. venituri curente; II. venituri din capital; III. operaţiuni financiare; IV. subvenţii.

Conturile de venituri şi finanţări au funcţie contabilă de capitaluri, se creditează în cursul perioadei cu veniturile înregistrate la data primirii sau la momentul constatării şi se închid (debitează) la sfârşitul perioadei (lunar sau cel mai târziu la întocmirea situaţiilor financiare), cu scopul determinării rezultatului patrimonial. În situaţia în care apar operaţiuni ce trebuie înregistrate în debitul conturilor de venituri, acestea pot fi înregistrate şi în credit, în roşu. Excepţia o reprezintă contul 709 „Variaţia stocurilor", care reflectă costul efectiv al produselor şi al producţiei în curs de execuţie realizate în luna curentă. Este un cont bifuncţional, înregistrând în creditcostul efectiv de producţie al producţiei stocate şi plusurile la inventar din cursul lunii, iar în debit, costul de producţie efectiv al producţiei vândute, precum şi lipsurile constatate la inventar. Soldul creditor reflectă producţia stocată, iar cel debitor producţia vândută din stoc.

Aplicaţie – venituri

În cursul lunii curente au loc următoarele operaţii privind veniturile şi finanţările în contabilitatea unei primării:

[1] *** *OMFP 1917/2005* cu modificările și completările ulterioare, cap. IV, 1.4.

Venituri operaţionale

1. Se realizează, la atelierul primăriei, bănci pentru parc în valoare de 8.000 lei.

	1a				
345 00 00 „Produse finite”	=	709 01 00 „Variaţia producției stocate”		8.000	8.000
Înregistrat obţinerea băncilor la atelier.					

	1b				
303 01 00 „Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie”	=	345 00 00 „Produse finite”		8.000	8.000
Transferul băncilor la materiale de natura obiectelor de inventar.					

	1c				
303 02 00 „Materiale de natura obiectelor de inventar în folosinţă”	=	303 01 00 „Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie”		8.000	8.000
Montarea băncilor în parc.					

2. Se înregistrează reactivarea unei creanţe generate de organizarea unei manifestări culturale de 1.200 lei.

	2				
411 01 08 „Clienţi incerţi sau în litigiu sub 1 an”	=	714 00 00 „Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi”		1.200	1.200
Înregistrat, reactivarea creanţei.					

3. Se realizează, cu forţe proprii, o magazie pentru depozitarea lemnelor de foc, pentru care s-au cheltuit 5.000 lei.

	3				
212 09 01 „Construcţii - alte active fixe încadrate în grupa construcţii”	=	722 00 00 „Venituri din producţia de active fixe corporale”		5.000	5.000
Înregistrat realizarea unei magazii cu forţe proprii.					

4. Se încasează, la bugetul local, impozitul pe clădiri aferent lunii curente de 4.000 lei şi taxe de afişaj de 2.800 lei.

	4				
521 01 00 „Disponibil al bugetului local”	=	%		6.800	-
		734 00 00 „Impozite şi taxe pe proprietate”			4.000
		739 00 00 „Alte impozite şi taxe fiscale”			2.800
Înregistrat încasarea impozitului pe clădiri şi a taxei de afişaj.					

5. Se încasează suma de 2.400 lei din închirierea căminului cultural pentru un eveniment.

	5				
521 01 00 „Disponibil al bugetului local”	=	751 01 00 „Venituri din prestări de servicii şi alte activităţi”		2.400	2.400
Înregistrat încasarea chiriei.					

6. Se impută unui gestionar contravaloarea materialelor consumabile constatate lipsă la inventar de 1.850 lei.

	6				
428 01 02 „Alte creanţe în legatură cu personalul sub 1 an”	=	751 01 00 „Venituri din prestări de servicii şi alte activităţi”		1.850	1.850
Înregistrat imputarea.					

7. Se primesc, prin donaţie, materiale consumabile pentru organizarea zilelor oraşului de 1.500 lei.

302 08 00 „Alte materiale consumabile”	7 =	779 01 09 „Venituri, bunuri şi servicii primite cu titlu gratuit - alte operaţiuni”	1.500	1.500
Înregistrat materialele primite gratuit.				

8. Se anulează ajustarea pentru deprecierea materialelor consumabile de 85 lei.

392 01 00 „Ajustări pentru deprecierea materialelor”	8 =	781 04 01 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante – stocuri”	85	85
Înregistrat anularea ajustării pentru depreciere.				

Venituri financiare

Se înregistrează dobânda aferentă disponibilului din cont de 5 lei.

521 01 00 „Disponibil al bugetului local”	=	766 00 00 „Venituri din dobânzi”	5	5
Înregistrat încasarea dobânzii.				

Venituri extraordinare

Se încasează, din valorificarea unor bunuri confiscate în urma controalelor efectuate, suma de 7.500 lei.

521 01 00 „Disponibil al bugetului local”	=	791 00 00 „Venituri din valorificarea unor bunuri ale statului”	7.500	7.500
Înregistrat încasarea contravalorii bunurilor confiscate valorificate.				

La sfârşitul lunii se închid conturile de venituri:

%	=	121 „Rezultatul patrimonial”	-	34.340
709 01 00 „Variaţia producţiei stocate”			8.000	
714 00 00 „Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi”			1.200	
722 00 00 „Venituri din producţia de active fixe corporale”			5.000	
734 00 00 „Impozite şi taxe pe proprietate”			4.000	
739 00 00 „Alte impozite şi taxe fiscale”			2.800	
751 01 00 „Venituri din prestări de servicii şi alte activităţi”			4.250	
766 00 00 „Venituri din dobânzi”			5	
779 01 09 „Venituri, bunuri şi servicii primite cu titlu gratuit”			1.500	
781 04 01 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante – stocuri”			85	
791 00 00 „Venituri din valorificarea unor bunuri ale statului”			7.500	
Închiderea conturilor de venituri.				

5.6. Răspunsuri şi comentarii la testele de verificare

TV 4.1

1. Principiile care stau la baza finanţării bugetare sunt: finanţarea se face în funcţie de stadiul de îndeplinire a indicatorilor de plată şi pe măsura folosirii mijloacelor acordate anterior; finanţarea nu se face din oficiu ci la cerere, beneficiarii sumelor trebuind să solicite şi să argumenteze necesitatea finanţării lor; finanţarea bugetară intervine numai în completarea resurselor proprii, în caz că există acele resurse; finanţarea se realizează cu respectarea dispoziţiilor legale; finanţarea bugetară trebuie să asigure o anumită eficienţă a folosirii fondurilor precum şi desfăşurarea unui control asupra necesităţii, oportunităţii şi economicităţii unor cheltuieli şi acţiuni.

2. În procesul finanţării cheltuielilor instituţiilor publice se disting două faze: deschiderea finanţării şi finanţarea propriu-zisă.

TV 4.2

1. Ordonatorilor principali de credite finanţaţi din bugetul de stat, bugetele locale etc. li se deschid credite bugetare pentru două destinaţii: *pentru cheltuieli proprii* şi *pentru a fi repartizate ordonatorilor subordonaţi*.
2. Contul *8060 00 00 „Credite bugetare aprobate”* ţine evidenţa creditelor aprobate pentru efectuarea cheltuielilor aprobate prin buget. Contabilitatea analitică a creditelor aprobate se ţine pe titluri, articole şi alineate în cadrul fiecărui capitol sau subcapitol al bugetului aprobat.

TV 4.3

1. *Creditul de angajament* reprezintă limita maximă a cheltuielilor ce pot fi angajate, în timpul exerciţiului bugetar, în limitele aprobate.
2. *Angajamentul legal* reprezintă orice act juridic din care rezultă sau ar putea rezulta o obligaţie pe seama fondurilor publice. Acesta ia forma unui contract de achiziţie publică, comandă, convenţie, contract de muncă, acte de control, acord de împrumut etc.

TV 4.4

1. *Lichidarea cheltuielilor* este faza în procesul execuţiei bugetare în care se verifică existenţa angajamentelor, se determină sau se verifică realitatea sumei datorate, se verifică condiţiile de exigibilitate ale angajamentului legal pe baza documentelor justificative care să ateste operaţiunile respective. Verificarea existenţei obligaţiei de plată se realizează prin verificarea documentelor justificative din care să rezulte pretenţia creditorului, precum şi realitatea „serviciului efectuat” (bunurile au fost livrate, lucrările executate şi serviciile prestate sau, după caz, existenţa unui titlu care să justifice plata: titlu executoriu, acord de împrumut, etc.).
2. *Ordonanţarea cheltuielilor* este faza procesului execuţiei bugetare în care se confirmă că livrările de bunuri au fost efectuate sau alte creanţe au fost verificate şi că plata poate fi realizată. La emiterea ordonanţării de plată finale, ordonatorul de credite confirmă că operaţiunea s-a finalizat.

5.7. Lucrare de verificare

A. Alegeţi varianta corectă de răspuns:

1. Evidenţa creditelor bugetare aprobate, a creditelor deschise cu scopul de a fi repartizate instituţiilor subordonate şi a creditelor deschise pentru nevoi proprii se realizează cu ajutorul următoarelor conturi:
a) 806 00 00 „Credite bugetare aprobate”
b) 806 10 00 „Credite deschise de repartizat”
c) 806 20 00 „Credite deschise pentru cheltuieli proprii”
d) 806 60 00 „Angajamente bugetare”
e) 806 70 00 „Angajamente legale”

2. Achitarea contribuţiei angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate de 700 lei se reflectă astfel:

a)	431 04 00 „Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale de sănătate”	=	770 00 00 „Finanţarea de la buget”	700	700
b)	770 00 00 „Finanţarea de la buget”	=	431 04 00 „Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale de sănătate”	700	700
c)	431 02 00 „Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale”	=	770 00 00 „Finanţarea de la buget”	700	700

3. Plata din contul de finanţare bugetară a contravalorii timbrelor fiscale şi poştale de 200 lei se reflectă astfel:

a)	532 01 00 „Timbre fiscale şi poştale”	=	770 00 00 „Finanţarea de la buget”	200	200
b)	770 00 00 „Finanţarea de la buget”	=	532 01 00 „Timbre fiscale şi poştale”	200	200
c)	532 03 00 „Tichete şi bilete de călătorie”	=	770 00 00 „Finanţarea de la buget”	200	200

4. Plata sumei de 2.000 lei către un furnizor de utilităţi se înregistrează astfel:

a)	404 01 00 „Furnizori de active fixe sub 1 an”	=	770 00 00 „Finanţarea de la buget”	2.000	2.000
b)	401 01 00 „Furnizori sub 1 an”	=	770 00 00 „Finanţarea de la buget”	2.000	2.000
c)	770 00 00 „Finanţarea de la buget”	=	401 01 00 „Furnizori sub 1 an”	2.000	2.000

Total: 40 puncte (câte 10 puncte pentru fiecare grilă)

B. Răspundeţi pe scurt la următoarele întrebări:

1. Cum se realizează finanţarea cheltuielilor curente şi de capital ale instituţiilor publice conform reglementărilor în vigoare?

2. Cum se ţine evidenţa plăţilor efectuate din creditele bugetare deschise şi disponibile pentru realizarea cheltuielilor prevăzute în buget şi cum funcţionează aceste conturi?

3. Ce este angajamentul bugetar?

4. Cum se determină disponibilul de credite bugetare?

5. Ce recuperări din finanţarea bugetară pot înregistra instituţiile publice?

Total: 50 puncte (câte 10 puncte pentru fiecare întrebare)

Total general: 90 puncte + 10 puncte din oficiu = 100 puncte

5.8. Bibliografie

1. Georgescu, I., Păvăloaia, L., *Contabilitate în administraţia publică*, Editura Universităţii „Al. I. Cuza” Iaşi, 2015
2. Mardiros, D.N., Scorţescu, F.I., *Contabilitate publică*, Editura Ion Ionescu de la Brad, Iaşi, 2007
3. Tiron Tudor, A., Gherasim, I., *Contabilitatea instituţiilor publice*, Editura Dacia, Cluj Napoca, 2002
4. ****Ordinul nr. 1.792/2002 al ministrului finanţelor publice pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanţarea şi plata cheltuielilor instituţiilor publice, precum şi organizarea, evidenţa şi raportarea angajamentelor bugetare şi legale,* (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/206786)
5. *** *Legea nr. 500/11.06.2002 privind finanţele publice*, publicat în Monitorul Oficial nr. 597/13.08.2002 (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/37954)
1. *** *O.M.F.P. nr. 1917/2005* pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, publicat în Monitorul Oficial al României, Nr. 1186 bis/29.12.2005, cu modificările și completările ulterioare (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/67474)
6. *** *Legea nr. 273/29.06.2006 privind finanţele publice locale*, publicată în Monitorul Oficial nr.618/18.07.2006 (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/73527)

Unitatea de învăţare 6 SITUAŢII FINANCIARE ALE INSTITUŢIILOR PUBLICE

Cuprins

6.1. Obiectivul şi structura situaţiilor financiare 140
6.2. Lucrări de închidere a exerciţiului financiar. 143
6.2.1. Redactarea balanţei de verificare cu titlu provizoriu 143
6.2.2. Inventarierea generală a patrimoniului 144
6.2.3. Punerea de acord a situaţiei conturilor cu realitatea inventarului 144
6.2.4. Întocmirea balanţei conturilor cu titlu definitiv 147
6.2.5. Închiderea conturilor de activ şi de pasiv 147
6.2.6. Redactarea propriu-zisă a situaţiilor financiare 147
6.2.7. Verificarea şi certificarea situaţiilor financiare 149
6.3. Răspunsuri şi comentarii la testele de verificare 150
6.4. Lucrare de verificare 150
6.5. Bibliografie 151

Obiectivele Unităţii de învăţare 6

La terminarea unităţii de învăţare cursanţii vor fi capabili să:

- precizeze aspectele generale privind întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare la instituţiile publice
- stabilească care este obiectivul situaţiilor financiare la instituţiile publice
- precizeze structura situaţiilor financiare la instituţiile publice
- prezinte lucrările de închidere a exerciţiului financiar

Timp de lucru 2 h

6.1. Obiectivul şi structura situaţiilor financiare

Situaţiile financiare ale instituţiilor publice reprezintă documentul oficial de prezentare a situaţiei patrimoniului acestora aflat în administrarea statului şi a unităţilor administrativ-teritoriale, precum şi a execuţiei bugetului de venituri şi cheltuieli. Acestea se întocmesc în monedă naţională, iar pentru propriile nevoi de informare şi la solicitarea unor organisme internaţionale, se pot întocmi situaţii financiare şi într-o altă monedă. Instituţiile publice[1] întocmesc situaţii financiare trimestriale şi anuale, iar întocmirea acestora trebuie să fie precedată obligatoriu de inventarierea generală a elementelor de activ şi de pasiv şi a celorlalte bunuri şi valori aflate în gestiune.

Situaţiile financiare trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziţiei financiare (active nete/ patrimoniu net/ capital propriu), precum şi a performanţei financiare şi a rezultatului patrimonial. Instituţiile publice au obligaţia să prezinte la unităţile de trezorerie unde au deschise conturile şi situaţia fluxurilor de trezorerie pentru obţinerea vizei privind exactitatea plăţilor de casă, a soldurilor conturilor de disponibilităţi, în vederea asigurării concordanţei datelor

[1] *** *Legea contabilităţii nr. 82/1991* republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 /18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare (https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/224183), art. 28, pct. 9.

din contabilitatea instituţiei publice cu cele din contabilitatea unităţilor de trezorerie ale statului. Atunci când situaţiile fluxurilor de trezorerie nu corespund cu datele din evidenţa trezoreriilor statului sunt restituite instituţiilor publice în vederea efectuării corecţiilor corespunzătoare. Nu sunt centralizate situaţiile financiare ale instituţiilor din subordine care nu au primit viza trezoreriei statului. Instituţiile publice ai căror conducători au calitatea de ordonatori de credite secundari sau terţiari depun un exemplar din situaţiile financiare trimestriale şi anuale la organul ierarhic superior, la termenele stabilite de acesta. Exerciţiul financiar pentru instituţiile publice este anul bugetar[1].

Normele privind întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale ale instituțiilor publice sunt revizuite și aprobate anual prin Ordin al Ministrului Finanțelor Publice. În ceea ce privește termenul de depunere a situațiilor financiare anuale, acesta este diferit în funcție de subordonarea ierarhică și este reglementat de art. 36 alin. (7) – (10) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată cu modificări, astfel:

- autoritățile publice, ministerele și celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, instituțiile publice finanțate integral din venituri proprii, ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite, precum și direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, depun la Ministerul Finanțelor Publice un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale, potrivit normelor emise de acesta, la următoarele termene:
  a) în termen de 50 de zile de la încheierea exercițiului financiar;
  b) în termen de 40 de zile de la încheierea trimestrului de referință;
- instituțiile publice de subordonare centrală ai căror conducători au calitatea de ordonatori secundari de credite depun la instituțiile ierarhic superioare un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale, potrivit normelor emise de Ministerul Finanțelor Publice, la următoarele termene:
  a) în termen de 40 de zile de la încheierea exercițiului financiar;
  b) în termen de 30 de zile de la încheierea trimestrului de referință;
- instituțiile publice de subordonare centrală ai căror conducători au calitatea de ordonatori terțiari de credite depun la instituțiile ierarhic superioare un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale, potrivit normelor emise de Ministerul Finanțelor Publice, la următoarele termene:
  a) în termen de 30 de zile de la încheierea exercițiului financiar;
  b) în termen de 20 de zile de la încheierea trimestrului de referință;
- instituțiile de subordonare locală ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite depun un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale la direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, potrivit normelor emise de Ministerul Finanțelor Publice, la următoarele termene:
  a) în termen de 40 de zile de la încheierea exercițiului financiar;
  b) în termen de 30 de zile de la încheierea trimestrului de referință.

Situaţiile financiare trimestriale şi anuale ale instituţiilor publice cuprind, conform reglementărilor naţionale:

a) *bilanţul;*
b) *contul de rezultat patrimonial;*
c) *situaţia fluxurilor de trezorerie;*
d) *situaţia modificărilor în structura activelor/capitalurilor*;
e) *anexe la situaţiile financiare, care includ: politici contabile şi note explicative;*
f) *contul de execuţie bugetară.*

[1] *** *OMFP 1917/2005* cu modificările ulterioare, cap.II, par. 2.1.

Ministerul Finanțelor Publice întocmeşte anual bilanţul instituţiilor publice, pe care îl prezintă Guvernului pentru adoptare odată cu contul general anual de execuţie a bugetului de stat[1].

IPSAS 1.21 precizează următoarea structură pentru situaţiile financiare:

a) *situaţia poziţiei financiare;*

b) *situaţia performanţelor financiare;*

c) *situaţia modificărilor activelor nete/ capitalurilor proprii*;

d) *situaţia fluxurilor de trezorerie;*

e) *o comparaţie a valorilor bugetare cu cele reale, atunci când instituţia îşi face public bugetul aprobat;*

f) *notele, care cuprind un rezumat al politicilor contabile semnificative şi al altor note explicative.*

Se poate observa că în normele internaţionale nu apare distinct contul de execuţie bugetară, deoarece acestea nu diferenţiază rezultatul patrimonial de rezultatul execuţiei bugetare.

Conform Ordinului Nr. 1801/2020 din 25 martie 2020 *pentru aprobarea componenţei, a modelelor şi a normelor metodologice de elaborare a rapoartelor privind situaţiile financiare, a rapoartelor privind notele la situaţiile financiare şi alte rapoarte/anexe trimestriale şi anuale generate din sistemul naţional de raportare – Forexebug,* care modifică şi completează Ordinul nr. 517/2016, componenţa rapoartelor privind situaţiile financiare, a rapoartelor privind notele la situaţiile financiare şi a celorlalte rapoarte/anexe generate din sistemul naţional de raportare – Forexebug este următoarea:

a) "Bilanţ";

b) "Contul de rezultat patrimonial";

c) "Situaţia fluxurilor de numerar la trezorerie şi instituţii de credit";

d) "Situaţia modificărilor în structura activelor nete sau capitalurilor proprii";

e) "Contul de execuţie venituri";

f) "Contul de execuţie cheltuieli";

g) Note la situaţiile financiare:

1. Nota 36 "Provizioane";

2. Nota 38 "Creanţe";

3. Nota 39 "Datorii";

4. Nota 33a "Venituri din impozite, taxe şi contribuţii";

5. Nota 33b "Venituri din vânzare de bunuri şi servicii";

6. Nota 33c "Cheltuieli cu transferuri";

7. Nota 31 "Acţiuni şi alte participaţii, deţinute de entităţile publice, în numele statului român, la societăţi, societăţi/companii naţionale, precum şi în capitalul unor organisme internaţionale şi companii străine";

8. Nota 31B "Acţiuni/alte participaţii deţinute direct/indirect de unităţile administrativteritoriale la operatorii economici";

9. Nota 35a "Active fixe corporale";

10. Nota 35c "Active fixe necorporale";

11. Nota 37 "Situaţia stocurilor";

h) alte rapoarte/anexe:

1. anexa 4 "Cont de execuţie non-trezor";

2. anexa 30 "Plăţi restante şi situaţia numărului de posturi";

3. anexa 32 "Situaţia sumelor evidenţiate în conturi în afara bilanţului rezultate din operaţiuni ce decurg din administrarea veniturilor bugetului general consolidat";

4. anexa 19 "Situaţia plăţilor efectuate şi a sumelor declarate pentru cota-parte aferentă cheltuielilor finanţate din FEN postaderare";

[1] *** *Legea contabilităţii nr. 82/1991* republicată şi modificată, art. 40.

5. anexa 27 "Situaţia plăţilor efectuate din fonduri externe nerambursabile postaderare (titlul 56 şi titlul 58)";

6. anexa 28 "Situaţia plăţilor efectuate la titlul 65 «Cheltuieli aferente programelor cu finanţare rambursabilă»";

7. anexa 40 "Situaţia activelor şi datoriilor financiare ale instituţiilor publice".

Pentru închiderea exercițiului financiar 2021 a fost emis Ordinul nr. 6 din 4 ianuarie 2022 privind transmiterea situațiilor financiare anuale centralizate întocmite de instituțiile publice la 31 decembrie 2021 și pentru completarea anexei nr. 2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.177/2018 pentru aprobarea Normelor metodologice privind întocmirea și depunerea situațiilor financiare ale instituțiilor publice la 31 decembrie 2017 și pentru modificarea altor norme metodologice în domeniul contabilității.

Teste de verificare
TV 6.1
1. Definiţi bilanţul.
2. Care este rolul notelor explicative?
Răspuns:

6.2. Lucrări de închidere a exerciţiului financiar.

Exerciţiul bugetar se închide periodic şi obligatoriu la 31 decembrie. În categoria **lucrărilor contabile de închidere** se includ:

1) *Redactarea balanţei de verificarecu titlu provizoriu* (balanţa de verificare primară) pentru verificarea exactităţii înregistrărilor din sistemul de conturi, calcule de corelaţie, punctaje şi analiza componenţei soldurilor.

2) *Inventarierea generală a patrimoniului–* presupune controlul realităţii faptice a patrimoniului şi asigură concordanţa dintre mărimea reală a existenţei valorilor de patrimoniu şi soldurile scriptice înregistrate în contabilitate.

3) *Punerea de acord a situaţiei conturilor cu realitatea inventarului* şi înregistrarea diferenţelor de inventar.

4) *Întocmirea balanţei conturilor cu titlu definitiv* (balanţa finală ce include rezultatele consemnate pe baza inventarului).

5) *Închiderea conturilor de activ şi de pasiv.*

6) *Redactarea propriu-zisă a situaţiilor financiare*.

7) *Certificarea şi auditarea situaţiilor financiare*.

6.2.1. Redactarea balanţei de verificare cu titlu provizoriu

În orice instituţie publică reflectarea în contabilitate a operaţiilor economice şi financiare din documentele justificative se face cronologic în Registrul-jurnal şi apoi sunt sistematizate în Cartea-mare. La sfârşitul exerciţiului se verifică înregistrarea corectă a operaţiilor economice în conturi, precum şi concordanţa dintre evidenţa operativă şi contabilitatea analitică, dintre contabilitatea sintetică şi cea analitică[1].

Verificarea exactităţii datelor înregistrate în conturi se realizează şi prin intermediul balanţei de verificare. La o asemenea verificare obligă şi Legea contabilităţii, republicată şi modificată, care, la articolul 22, precizează că „pentru verificarea înregistrării corecte în

[1]D. Matiş, A. Pop (coordonatori) ș.a., *Contabilitate financiară,* ediţia a 3-a, Editura Casa Cărţii de Ştiinţă, Cluj-Napoca, 2010, p. 694.

contabilitate a operaţiunilor efectuate se întocmeşte balanţa de verificare, cel puţin la încheierea exerciţiului financiar, la termenele de întocmire a situaţiilor financiare".

Balanţa de verificare cu titlu provizoriu (primară) este întocmită în vederea redactării situaţiilor financiare anuale. Scopul întocmirii balanţei de verificare înaintea inventarierii constă în furnizarea informaţiilor cu privire la situaţia scriptică a activelor, datoriilor şi capitalurilor, ce urmează a fi comparată cu situaţia reală determinată prin inventariere. Balanţa de verificare trebuie să cuprindă mărimile semnificative din toate conturile utilizate de instituţia respectivă în exerciţiul financiar. Cele mai utilizate sunt balanţele de verificare cu patru sau cinci serii de egalităţi1.

Întocmirea situaţiilor financiare anuale trebuie să fie obligatoriu precedată de inventarierea generală.

6.2.2. Inventarierea generală a patrimoniului

Dacă toate operaţiile economice şi financiare au fost corect reflectate atât în evidenţa cronologică, cât şi în cea sistematică, balanţa de verificare primară ar trebui să reflecte situaţia reală a activelor, datoriilor şi capitalurilor. De regulă, însă, între datele din balanţa de verificare şi mărimile corespunzătoare în realitate pot să apară diferenţe ce sunt stabilite prin inventariere.

Bunurile[2] aflate în administrarea instituţiilor publice se inventariază anual, cu excepţia clădirilor, construcţiilor speciale şi a celorlalte bunuri aflate în gestiunea misiunilor diplomatice şi a oficiilor consulare, care se inventariază o dată la trei ani. Inventarierea bunurilor din patrimoniul cultural naţional mobil, afondurilor de carte, a valorilor de muzeu şi a recuzitei în cadrul instituţiilor artistice de spectacole se face în condiţiile şi la termenele stabilite prin norme elaborate de Ministerul Culturii, Cultelor şi Patrimoniului Naţional, cu avizul Ministerului Finanţelor Publice.

În funcţie de specificul activităţii unor entităţi, ministerele şi celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale ce au calitatea de ordonatori principali de credite pot elabora norme proprii privind inventarierea unor bunuri specifice aflate în administrare, inclusiv pentru stabilirea unor excepţii de la regula generală de inventariere, care sunt avizate de Ministerul Finanţelor Publice.

Aprecierea mărimii reale a activelor, datoriilor şi capitalurilor se referă atât la constatarea situaţiei faptice, cât şi la stabilirea valorii actuale a acestora, denumită *valoare de inventar*.

Rezultatele inventarierii generale se centralizează în Registrul inventar, care este un registru obligatoriu al contabilităţii, unde se înregistrează toate elementele patrimoniale, grupate în funcţie de natura lor. Întocmirea acestui registru are la bază listele de inventariere şi procesele verbale de inventariere.

6.2.3. Punerea de acord a situaţiei conturilor cu realitatea inventarului

Această lucrare se realizează cu scopul de a aduce datele din contabilitate la nivelul celor stabilite prin inventariere. Stabilirea rezultatelor inventarierii se realizează prin compararea cantităţilor şi a valorilor consemnate în listele de inventariere cu cantităţile şi valorile înregistrate în contabilitate, respectiv prin compararea valorii de inventar (valorii de utilitate) cu valoarea contabilă a activelor, datoriilor şi capitalurilor.

La stabilirea rezultatelor inventarierii pot să apară *diferenţe cantitative (plusuri sau minusuri)* şi *diferenţe de valoare*. Diferenţele cantitative vor fi întotdeauna reflectate în contabilitate (plusuri şi

---

[1] D. Budugan, I. Georgescu, L. Păvăloaia, *Bazele contabilităţii. Cadrul conceptual şi aplicaţii*, Editura Universităţii „Alexandru Ioan Cuza", Iaşi, 2013, p. 195.

[2] *** OMFP 2861/2009 pentru aprobarea *Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii*, publicat în Monitorul Oficial nr. 704/2009, art. 46.

minusuri cantitative), iar în ceea ce priveşte diferenţele de valoare se va avea în vedere principiul prudenţei (diferenţele în plus la active nu se vor reflecta, pe când cele în minus se vor înregistra la activele amortizabile ca o amortizare suplimentară, dacă deprecierea este ireversibilă, sau ca o pierdere probabilă de valoare, dacă pierderea este posibil reversilă, iar la datorii situaţia este inversă, minusurile de valoare nu se înregistrează, iar plusurile se vor reflecta la provizioane). În continuare este prezentat tratamentul contabil al principalelor tipuri de diferenţe.

Operaţii de regularizare privind plusurile şi minusurile cantitative

În situaţia în care cantităţile constatate faptic sunt mai mari decât cele reflectate în contabilitate, rezultă un plus de inventar, iar în situaţia inversă rezultă un minus de inventar. Aceste diferenţe sunt reflectate obligatoriu în contabilitate şi anume: plusurile de inventar se înregistrează ca intrări în patrimoniu, iar minusurile de inventar sunt suportate de către instituţie, dacă se încadrează în normele legale de perisabilităţi[1], sau sunt imputate persoanelor vinovate.

Bunurile[2] constatate în plus se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la costul de achiziţie al acestora, în functie de preţul pieţei la data constatării sau la costul de achiziţie al bunurilor similare. Plusul de casă se varsă la bugetul din care este finanţată instituţia publică.

Bunurile constatate lipsă la inventariere se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea contabilă. Scăderea din contabilitate a unor pagube care nu se datorează culpei unei persoane se face în baza aprobării ordonatorului de credite cu avizul ordonatorului de credite ierarhic superior. Pentru lipsurile neimputabile se aplică normele de perisabilitate[3] pentru transport şi manipulare pentru cantităţile de bunuri intrate sau livrate o singură dată. Normele de perisabilitate pentru depozitare se aplică asupra stocului mediu anual, pentru fiecare produs. Lipsurile imputabile se recuperează de la persoanele vinovate la valoarea de înlocuire, determinată potrivit normelor de inventariere. Pentru lipsuri, sustrageri şi orice alte fapte care produc pagube ce constituie infracţiuni, ordonatorul de credite este obligat să sesizeze organele de urmărire penală. Pagubele constatate la inventariere, imputate persoanelor vinovate, precum şi debitorii deveniţi insolvabili se evidenţiază în contabilitate pe fiecare debitor, urmărindu-se recuperarea lor.

Operaţii de regularizare privind amortizarea

Pentru activele fixe ce se supun amortizării se calculează şi se înregistrează amortizarea pe baza planului de amortizare sau a fişelor mijloacelor fixe. La întocmirea situaţiilor financiare, valoarea actuală stabilită prin inventariere trebuie să coincidă cu valoarea contabilă netă. Există, însă, şi situaţii în care valoarea actuală este mai mică decât valoarea contabilă netă, diferenţa înregistrându-se:

- fie pe seama unei amortizări suplimentare, dacă aceasta corespunde unei deprecieri definitive;
- fie pe seama unei ajustări pentru depreciere, dacă aceasta corespunde unei deprecieri reversibile.

Pentru activele fixe neamortizabile se reflectă ajustările pentru depreciere în cazul unei pierderi probabile.

Operaţii de regularizare privind ajustările pentru depreciere

---

[1] Perisabilităţile reprezintă scăzămintele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării şi desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale, cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliza, răcire, îngheţare, topire, oxidare, aderare la pereţii vagoanelor sau vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroşare, împrăştiere, fărâmiţare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare sau în reţeaua de distribuţie. Nu reprezintă perisabilităţi pierderile incluse în normele de consum tehnologic, precum şi cele produse prin neglijenţă, sustrageri şi cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forţă majoră.

[2] *** OMFP 2861/2009 pentru aprobarea *Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii*, publicat în Monitorul Oficial nr. 704/2009, art. 46.

[3] Pentru instituţiile publice, limitele maxime de perisabilitate admise se aprobă de ordonatorul principal de credite. În acest scop, ministerele vor stabili limite proprii, care vor fi supuse spre avizare Ministerului Finanţelor Publice.

Ajustările pentru depreciere se reflectă atunci când valoarea de utilitate a activelor la data întocmirii situaţiilor financiare este mai mică decât valoarea lor de intrare, diferenţa datorându-se unei deprecieri reversibile. În principiu, ajustările pentru deprecierea activelor se constituie pentru următoarele categorii de elemente patrimoniale:

- active fixe;
- stocuri şi producţie în curs de execuţie;
- creanţe;
- conturi de trezorerie.

La sfârşitul fiecărui exerciţiu sau la ieşirea din patrimoniu a elementelor de activ, ajustările înregistrate până în acel moment se analizează şi se regularizează, după caz, astfel:

- în situaţia în care deprecierea reversibilă este superioară ajustării existente se înregistrează o ajustare suplimentară, stabilindu-se o corespondenţă identică cu cea de la constituire;
- în situaţia în care deprecierea constatată este inferioară ajustării înregistrate, diferenţa se deduce din ajustarea pentru depreciere şi se înregistrează la venituri;
- la ieşirea din patrimoniu a elementelor de activ, ajustările pentru depreciere rămase fără obiect se anulează, înregistrându-se la venituri.

Operaţii de regularizare privind provizioanele

Provizioanele se constituie, de regulă, la sfârşitul exerciţiului pentru acele elemente de patrimoniu a căror realizare sau plată este incertă.

Operaţii de regularizare privind diferenţele de curs valutar

Dacă între elementele patrimoniale de care dispune o instituţie publică sunt creanţe, datorii şi disponibilităţi (la trezorerie, bănci, în casierie, sub formă de acreditive) în valută, pentru a se asigura reflectarea acestora în contabilitate la mărimea reală este necesară evaluarea lor în lei în funcţie de cursul de schimb de la finele fiecărei luni. Datorită fluctuaţiei, de regulă, zilnice, a cursului de schimb a monedei naţionale în raport cu diverse valute, valoarea în lei a creanţelor, datoriilor şi disponibilităţilor în valută la sfârşitul fiecărei luni poate să fie mai mare sau mai mică decât valoarea în lei la care acestea sunt reflectate. Astfel, diferenţele nefavorabile de curs valutar generează o cheltuială financiară şi se înregistrează cu ajutorul contului 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar", iar diferenţele favorabile de curs valutar generează un venit financiar şi se înregistrează cu ajutorul contului 765 „Venituri din diferenţe de curs valutar".

Operaţii privind delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor

Exprimarea, în situaţiile financiare anuale, a unui rezultat real presupune respectarea principiului independenţei exerciţiului, adică luarea în considerare a tuturor veniturilor şi cheltuielilor corespunzătoare exerciţiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ţine seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăţilor.

Dacă la sfârşitul exerciţiului se constată că au fost reflectate la cheltuielile exerciţiului sume ce privesc exerciţiile următoare,acestea se vor transfera din conturile de cheltuieli din clasa 6 în contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans". În mod similar, dacă sunt reflectate la veniturile curente sume aferente exerciţiilor următoare, acestea se vor transfera din conturile de venituri ale perioadei (clasa 7) în contul 472 „Venituri înregistrate în avans".

Variaţia stocurilor

Contabilizarea operaţiunilor privind variaţia stocurilor se referă la acele instituţii care folosesc pentru reflectarea stocurilor în contabilitatea sinteticămetoda inventarului intermitent. Această metodă are la bază concepţia potrivit căreia bunurile materiale nu sunt achiziţionate în scopul stocării, ci al consumului, astfel intrările de bunuri nu se reflectă în conturile de stocuri, ci direct în conturile specifice de cheltuieli.

6.2.4. Întocmirea balanţei conturilor cu titlu definitiv

Balanţa de verificare cu titlu definitiv (finală) conţine, pentru fiecare cont sintetic, datele cele mai semnificative privind situaţia de la începutul şi, respectiv, sfârşitul exerciţiului pentru care se întocmeşte bilanţul, precum şi cele privind mişcările din cursul exerciţiului (inclusiv a celor generate de diferenţele înregistrate la inventar)[1].

6.2.5. Închiderea conturilor de activ şi de pasiv

După reflectarea în Registru-jurnal şi sistematizarea în Cartea-mare a operaţiilor corespunzătoare diferenţelor constatate la inventariere, datele din conturile care au suferit modificări sunt prelucrate, determinându-se soldurile finale.

Încheierea exerciţiului financiar este marcată în Registru-Jurnal prin două articole contabile: unul pentru închiderea conturilor de activ, iar celălalt pentru închiderea conturilor de pasiv, folosindu-se drept cont corespondent 892 „Bilanţ de închidere". În acest scop, contul 892 „Bilanţ de închidere", se debitează cu soldurile finale debitoare ale conturilor de activ şi se creditează cu soldurile finale creditoare ale conturile de pasiv.

6.2.6. Redactarea propriu-zisă a situaţiilor financiare

Situaţiile financiare ale instituţiilor publice trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziţiei financiare, precum şi a performanţei financiare şi rezultatului patrimonial2.

Bilanţul (situaţia poziţiei financiare) reflectă poziţia financiară a instituţiei publice prin prisma activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii3 ale instituţiei publice la sfârşitul perioadei de raportare, precum şi în alte situaţii prevăzute de lege. Pentru fiecare element de bilanţ trebuie prezentată şi valoarea aferentă elementului respectiv pentru exerciţiul financiar precedent. Dacă valorile prezentate anterior nu sunt comparabile, absenţa comparabilităţii trebuie precizată în notele explicative. Un element de bilanţ pentru care nu există valoare nu trebuie prezentat, cu excepţia cazului în care există un element corespondent pentru exerciţiul financiar precedent. În bilanţ, activele sunt prezentate după natură şi lichiditate, iar elementele de datorii şi capitaluri după natură şi exigibilitate[4].

În funcţie de necesităţile de informare, Ministerul Finanţelor Publice poate solicita prezentarea în bilanţ a unor informaţii suplimentare faţă de cele care trebuie prezentate în concordanţă cu OMFP 1917/2005 modificat.

Contul de rezultat patrimonial[5] prezintă situaţia veniturilor, finanţărilor şi cheltuielilor din cursul exerciţiului curent. *Veniturile şi finanţările* sunt prezentate pe feluri de venituri după natura sau sursa lor, indiferent dacă au fost încasate sau nu. *Cheltuielile* sunt prezentate pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinaţia lor, indiferent dacă au fost plătite sau nu. În contul de rezultat patrimonial (economic) sunt prezentate şi veniturile calculate (de exemplu, veniturile din reluarea provizioanelor şi ajustărilor de valoare), care nu implică o încasare a acestora, precum şi cheltuielile calculate (de exemplu, cheltuielile cu amortizările, provizioanele şi ajustările de valoare), care nu implică o plată a acestora.

Rezultatul patrimonial este un rezultat economic care exprimă performanţa financiară a instituţiei publice, respectiv excedent sau deficit patrimonial. Acest rezultat se determină pe

---

[1]D. Budugan, I. Georgescu, L. Păvăloaia, *op. cit.,* p. 218.

[2] *** *OMFP 1917/2005* cu modificările ulterioare, cap. II, 2.1.

[3]C. Dascălu, I. Nişulescu, C. Caraiani, A. Ştefănescu, C. Pitulice, *op. cit*., p. 117.

[4] *** *OMFP 1917/2005* cu modificările ulterioare, cap. II.

[5] *** *OMFP 1917/2005* cu modificările ulterioare, cap. II, 2.4.

fiecare sursă de finanţare în parte, precum şi pe total, ca diferenţă între veniturile realizate şi cheltuielile efectuate în exerciţiul financiar curent. Cheltuielile pot fi prezentate după natura sau destinaţia lor.

Structura *contului de rezultat patrimonial* este următoarea:

Venituri operaţionale
Cheltuieli operaţionale
Excedent (deficit) din activitatea operaţională
Venituri financiare
Cheltuieli financiare
Excedent (deficit) din activitatea financiară
Excedent (deficit) din activitatea curentă (excedent/deficit din activitatea operaţională +/- excedent/deficit din activitatea financiară)
Venituri extraordinare
Cheltuieli extraordinare
Excedent/deficit din activitatea extraordinară
Rezultatul patrimonial (excedent/deficit din activitatea curentă +/- excedent/deficit din activitatea extraordinară)

Situaţia fluxurilor de trezorerie prezintă existenţa şi mişcările de numerar, divizate în:

- fluxuri de trezorerie *din activitatea operaţională*, care prezintă mişcările de numerar rezultate din activitatea curentă (încasări şi plăţi);
- fluxuri de trezorerie *din activitatea de investiţii*, care prezintă mişcările de numerar rezultate din achiziţiile ori vânzările de active fixe (încasări şi plăţi);
- fluxuri de trezorerie *din activitatea de finanţare*, care prezintă mişcările de numerar rezultate din împrumuturi primite şi rambursate sau alte surse financiare (încasări şi plăţi).

Situaţia modificărilor în structura activelor/capitalurilor trebuie să ofere informaţii referitoare la structura capitalurilor proprii, influenţele rezultate din schimbarea politicilor contabile, influenţele rezultate în urma reevaluării activelor, calculului şi înregistrării amortizării sau din corectarea erorilor contabile. Situaţia prezintă în detaliu creşterile şi diminuările din timpul anului ale fiecărui element al conturilor de capital.

Normele naţionale nu prezintă un model pentru situaţia modificărilor activelor nete/capitalurilor.

Anexele la situaţiile financiare cuprind politicile contabile şi notele explicative.

Politicile contabile prezintă bazele de evaluare utilizate la întocmirea situaţiilor financiare. Acestea sunt elaborate astfel încât să se asigure furnizarea, prin situaţiile financiare, a unor informaţii:

a) *relevante* pentru nevoile utilizatorilor în luarea deciziilor economice; şi

b) *credibile* în sensul că: prezintă fidel rezultatul patrimonial şi poziţia financiară a instituţiei publice; sunt neutre, prudente şi complete sub toate aspectele semnificative.

Modificările politicii contabile sunt permise doar dacă sunt cerute de lege sau au ca rezultat informaţii mai relevante sau mai credibile şi trebuie menţionate în notele explicative.

Notele explicative furnizează informaţii suplimentare care nu sunt prezentate în situaţiile financiare. Acestea conţin informaţii privind metodele de evaluare a activelor şi alte informaţii suplimentare care sunt relevante pentru necesităţile utilizatorilor în ceea ce priveşte poziţia financiară şi rezultatele obţinute. Pentru fiecare element semnificativ din bilanţ trebuie să existe informaţii în notele explicative. Structura notelor explicative este stabilită prin normele de întocmire a situaţiilor financiare, astfel[1]:

Nota 1 - Active fixe
Nota 2 - Active circulante – stocuri
Nota 3 - Situaţia creanţelor şi a datoriilor

[1]A. Gisberto, I. Nişulescu, C. Şendroiu, *op. cit.,* p.405-409.

Nota 4 - Venituri în avans
Nota 5 - Principii, politici şi metode contabile
Nota 6 - Acţiuni şi obligaţiuni
Nota 7 - Informaţii privind salariaţii
Nota 8 - Exemple de calcul a principalilor indicatori economico-financiari
Nota 9 - Alte informaţii

IPSAS 1 precizează că, legat de politicile contabile, trebuie specificată baza de evaluare folosită, dacă au fost aplicate prevederile tranzitorii ale IPSAS, descrierea politicilor relevante pentru înţelegerea situaţiilor financiare.

Contul de execuţie bugetară reflectă toate operaţiunile financiare din timpul exerciţiului financiar privind veniturile încasate şi plăţile efectuate. Acesta trebuie să respecte structura în care au fost aprobate în buget şi trebuie să conţină:

a) informaţii privind veniturile:
- prevederi bugetare iniţiale, prevederi bugetare definitive;
- drepturi constatate;
- încasări realizate;
- drepturi constatate de încasat.

b) informaţii privind cheltuielile:
- credite bugetare iniţiale, credite bugetare definitive;
- angajamente bugetare;
- angajamente legale;
- plăţi efectuate;
- angajamente legale de plătit;
- cheltuieli efective (costuri, consumuri de resurse);

c) informaţii privind rezultatul execuţiei bugetare (încasări realizate minus plăţi efectuate).

Contul de execuţie bugetară se întocmeşte pe baza datelor preluate din rulajele debitoare şi creditoare ale conturilor de disponibil, care trebuie să corespundă cu cele din conturile deschise la trezorerie sau la bănci.

6.2.7. Verificarea şi certificarea situaţiilor financiare

Verificarea şi certificarea situaţiilor financiare presupune examinarea prin sondaj a documentelor care justifică sumele şi informaţiile prezentate, evaluarea principiilor şi a metodelor contabile folosite şi a estimărilor semnificative folosite pentru reflectarea în contabilitate şi prezentarea de ansamblu a conturilor.

Obiectivul certificării situaţiilor financiare este de a permite auditorului exprimarea unei opinii, potrivit căreia situaţiile financiare au fost întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul general de raportare financiară. De obicei, pentru exprimarea acestei opinii, auditorul va folosi formula „oferă o imagine fidelă" sau „prezintă în mod corect sub toate aspectele semnificative", aceste expresii fiind echivalente.

Obiectivul general al auditului situaţiilor financiare la instituţiile publice este obţinerea unei asigurări rezonabile asupra faptului că[1]:

a) situaţiile financiare auditate nu conţin denaturări semnificative ca urmare a unor abateri sau erori, permiţând, astfel, exprimarea unei opinii cu privire la măsura în care acestea sunt întocmite de către instituţie în conformitate cu cadrul de raportare financiară, respectă principiile legalităţii şi regularităţii şi oferă o imagine fidelă a poziţiei financiare, a performanţei financiare şi a celorlalte informaţii referitoare la activitatea desfăşurată de instituţia respectivă;

[1] Regulamentul privind organizarea şi desfăşurarea activităţilor specifice Curţii de Conturi, precum şi valorificarea actelor rezultate din aceste activităţi din 29.05.2014, art. 255.

b) modul de administrare a patrimoniului public şi privat al statului şi al unităţilor administrativ-teritoriale, precum şi execuţia bugetului de venituri şi cheltuieli al instituţiei verificate sunt în concordanţă cu scopul, obiectivele şi atribuţiile instituţiei şi respectă principiile legalităţii, regularităţii, economicităţii, eficienţei şi eficacităţii.

Prin verificarea şi certificarea situaţiilor financiare se realizează examinarea profesionistă a activităţilor financiar-contabile, în vederea exprimării unei opinii responsabile şi independente privind imaginea fidelă, clară şi completă a poziţiei, situaţiei şi performanţelor financiare înregistrate de instituţia publică prin raportarea la standardele naţionale sau internaţionale de audit.

Teste de verificare
TV 6.2
1. Când se închide exerciţiul bugetar?
2. Ce presupune inventarierea patrimoniului?

Răspuns:

6.3. Răspunsuri şi comentarii la testele de verificare

TV 6.1 şi TV 6.2

1. Bilanţul (situaţia poziţiei financiare) reflectă poziţia financiară a instituţiei publice prin prisma activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii ale instituţiei publice la sfârşitul perioadei de raportare, precum şi în alte situaţii prevăzute de lege.Pentru fiecare element de bilanţ trebuie prezentată valoarea aferentă elementului respectiv pentru exerciţiul financiar precedent. Dacă valorile prezentate anterior nu sunt comparabile, absenţa comparabilităţii trebuie prezentată în notele explicative. Un element de bilanţ pentru care nu există valoare nu trebuie prezentat, cu excepţia cazului în care există un element corespondent pentru exerciţiul financiar precedent. În bilanţ, elementele de natura activelor sunt prezentate în funcţie de gradul crescător al lichidităţii, iar elementele de natura datoriilor sunt prezentate în funcţie de gradul crescător al exigibilităţii.
2. *Notele explicative* furnizează informaţii suplimentare care nu sunt încorporate în situaţiile financiare. Notele explicative la situaţiile financiare conţin informaţii referitoare la metodele de evaluare a activelor, precum şi orice informaţii suplimentare care sunt relevante pentru necesităţile utilizatorilor în ceea ce priveşte poziţia financiară şi rezultatele obţinute. Notele explicative se prezintă sistematic. Pentru fiecare element semnificativ din bilanţ trebuie să existe informaţii în notele explicative.
1. *Exerciţiul bugetar* se închide periodic şi obligatoriu la 31 decembrie.
2. *Inventarierea patrimoniului* şi controlul realităţii faptice a patrimoniului asigură concordanţa dintre mărimea reală a existenţei valorilor de patrimoniu şi soldurile scriptice înregistrate în contabilitate.

6.4. Lucrare de verificare

A. Alegeţi varianta corectă de răspuns:

1. Situaţia fluxurilor de trezorerie prezintă existenţa şi mişcările de numerar divizate în:
a) fluxuri de trezorerie din activitatea operaţională
b) fluxuri de trezorerie din activitatea de investiţii
c) fluxuri de trezorerie din activitatea de finanţare
d) fluxuri de trezorerie din activitatea extraordinară

2. Contul de rezultat patrimonial prezintă:
a) situaţia veniturilor, finanţărilor şi cheltuielilor din cursul exerciţiului curent

b) situaţia veniturilor, finanţărilor şi cheltuielilor din cursul exerciţiului precedent
c) situaţia activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii din cursul exerciţiului curent

3. Lucrările contabile de închidere a exerciţiului financiar se referă la:
a) redactarea balanţei conturilor cu titlu provizoriu
b) inventarierea patrimoniului
c) punerea de acord a situaţiei conturilor cu realitatea inventarului
d) redactarea balanţei conturilor cu titlul definitiv
e) confirmarea exactităţii soldurilor conturilor de creanţe şi datorii
f) redactarea propriu-zisă a dării de seamă contabile
g) certificarea şi auditarea situaţiei conturilor
h) determinarea rezultatului

4. Un activ reprezintă:
a) o resursă controlată de către instituţia publică ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru instituţie şi al cărui cost poate fi evaluat în mod credibil
b) o obligaţie actuală a instituţiei publice ce decurge din evenimente trecute şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice

5. Conform Legii contabilităţii, instituţiile publice întocmesc situaţii financiare:
a) trimestrial
b) semestrial
c) lunar
d) anual
Total: 50 puncte (câte 10 puncte pentru fiecare grilă)

B. Răspundeţi pe scurt la următoarele întrebări:
1. Care este structura situaţiilor financiare trimestriale şi anuale ale instituţiilor publice?
2. Care este structura bilanţului instituţiilor publice?
3. Cum sunt structurate veniturile şi cheltuielile în contul de rezultat patrimonial ?
4. Ce informaţii trebuie să conţină contul de execuţie bugetară?

Total: 40 puncte (câte 10 puncte pentru fiecare întrebare)

Total general: 90 puncte + 10 puncte din oficiu = 100 puncte

6.5. Bibliografie

1. Georgescu, I., Păvăloaia, L., *Contabilitate în administraţia publică*, Editura Universităţii „Al. I. Cuza" Iaşi, 2015
2. Georgescu, I., Macovei, I. C., Berheci, M., *Contabilitatea firmei*, Editura Junimea, Iaşi, 2003
3. Istrate, C., *Introducere în contabilitate*, Editura Polirom, Iaşi, 2002
4. Pitulice, C., Glăvan, M., *Contabilitatea instituţiilor publice din România*, Editura Contaplus, Ploieşti, 2007
5. Toma, C., Dumitrean, E., Berheci, I., Haliga, I., *Contabilitate financiară I*, Editura Universităţii "Al. I. Cuza" Iaşi, 2005
6. ****Ordinul nr. 1.792/2002 al ministrului finanţelor publice pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanţarea şi plata cheltuielilor instituţiilor publice, precum şi organizarea, evidenţa şi raportarea angajamentelor bugetare şi legale*, (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/206786)

7. *** *Legea nr. 500/11.06.2002 privind finanţele publice,* publicat în Monitorul Oficial nr. 597/13.08.2002, cu modificările și completările ulterioare (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/37954)
8. *** O.M.F.P. nr. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, publicat în Monitorul Oficial al României, Nr. 1186 bis/29.12.2005, cu modificările și completările ulterioare (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/67474)
9. *** *Legea nr. 273/29.06.2006 privind finanţele publice locale*, publicată în Monitorul Oficial nr.618/18.07.2006, cu modificările și completările ulterioare (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/73527)
10. *** Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10 septembrie 2015, cu modificările și completările ulterioare, (http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/171280).